

# Obligaciones contables y fiscales del IAE, impuesto de sociedades e IRPF.

## Caso práctico

Esta mañana, **Luna** se dispone a buscar cierta información con el Jefe de Contabilidad, se van al archivo de Impuestos y lo primero que aparece es la carpeta que contiene los modelos de declaración censal y del IAE.

**Luna** se detiene a mirarlos, puesto que es la primera vez que los ve, aunque los conoce porque los estudió en el módulo de contabilidad y fiscalidad.



**Luna** sigue mostrando un gran interés por todo lo relativo a la empresa donde está realizando sus prácticas, después de haber repasado algunos de los estados contables de la empresa ha adquirido una amplia visión del negocio, y de la realidad de la empresa. Hoy tiene pensado repasar con el jefe de contabilidad todo lo relativo a los impuestos del último año, ha llegado un comunicado de la Agencia Tributaria, y van a repasar algunos de los impuestos que presentaron, tanto la liquidación como la contabilidad de los mismos pues parece que hay algún tipo de no conformidad.



**Materiales formativos de FP Online propiedad del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.**

[Aviso Legal](#)

# 1.- Impuesto de Actividades Económicas.

---

¿Te has preguntado de dónde provienen los recursos para pagar, por ejemplo, la formación que estás recibiendo, o los servicios sanitarios cuando estás enfermo o las tareas de mantenimiento y servicios en tu ciudad o pueblo? Debes de saber que una parte muy importante de esos recursos proceden de los impuestos, tasas o tributos. En este tema te vas a encargar de estudiar los que afectan a las empresas, sean personas jurídicas o sean personas físicas, en concreto te vas a centrar en el estudio del Impuesto de Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). Así pues comencemos...

A lo largo de toda la Historia, se han venido recaudando impuestos, desde las civilizaciones más antiguas hasta las actuales, desde los egipcios, a los romanos, pasando por el Medievo y con la conquista de América hasta nuestros días. En todos y cada uno de los continentes y de las culturas pagar a los gobernantes, de la tribu, del pueblo o comunidad, ha sido y es una obligación. En las sociedades más civilizadas esta obligación tiene su contrapartida en la oferta de determinados bienes y servicios comunitarios. Entre los obligados tributarios están las empresas, empresarios y ciudadanos en general, cuando reúnen una serie de requisitos a partir de los cuales nace la obligación.

## Para saber más

Te invito a que escuches y veas este vídeo en el que te cuenta un poco de la historia de los impuestos.

La historia secreta de los impuestos: Fiscali...



[Resumen textual alternativo](#)

¿Te acuerdas cuando en la unidad temática anterior tratamos la creación de empresas? pues has de saber que cuando se inicia una actividad económica, empresarial o profesional, independientemente si la realiza una persona física (autónomos), o persona jurídica, sociedad mercantil u otro tipo de sociedad, se originan una serie de obligaciones fiscales, estas obligaciones serán: unas para cumplirlas antes de iniciar la actividad y otras a medida que vayamos ejerciendo la misma.

También es importante que sepas que los impuestos se clasifican por un lado en directos (entre ellos el IRPF y el IS), indirectos (entre ellos el IVA, Impuesto de Transmisiones y AJD), siendo estos dos grupos impuestos estatales y por otro lado en impuestos y recargos no estatales y tasas, siendo este último grupo impuestos locales.

En este apartado de esta Unidad Temática nos centramos en el estudio de los impuestos locales y los impuestos que debemos presentar al iniciar la actividad, ambas características coinciden concretamente en el Impuesto de Actividades Económicas.

Ahora te voy a explicar porque en el párrafo anterior te he comentado que unas obligaciones fiscales eran para cumplirse antes de iniciar la actividad económica. Has de saber que toda persona física o jurídica que va a desarrollar una actividad empresarial tiene que solicitar su inscripción en un registro o "censo" de empresarios y empresas, antes de realizar cualquier tipo de actividad. Esta inscripción se realizará en unos modelos que la Agencia Tributaria tiene establecido para ellos y que son el **modelo 036** de declaración censal normal y el **modelo 037** de declaración censal simplificada (personas físicas que cumplan unos requisitos). Para el modelo 036 se establece que se puede presentar mediante presentación telemática.

Las sociedades deben de solicitar un NIF para sus empresas, y por tanto en el modelo consignarán que quieren realizar un "alta" y "una solicitud de NIF", si es una persona física, solo consignarán que quieren "alta" ya que toda persona dispone de su propio NIF. En el modelo se ha de indicar el resto de obligaciones fiscales a las que quedará obligada o sujeta la empresa o empresario, respecto del IVA; IS; IRPF o cualquier otra.

En estos mismos modelos se recogerá cualquier otra inscripción relativa a una modificación o baja en la actividad económica, y en este caso la presentación ha de realizarse con carácter general en el plazo de 1 mes desde que se produzca el hecho a comunicar.

## Para saber más

En este enlace entras a conocer la Orden por la que se aprueban los modelos 036 y 037 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, puedes ver al final en sus anexos una muestra de los modelos.

[Aprobación y regulación de los Modelos 036 y 037.](#) (0.79 MB)



# 1.1.- Declaración del Impuesto de Actividades Económicas.

¿En qué consiste este impuesto?, sigue avanzando y lo descubrirás.

Lo primero que vas a conocer de este impuesto es que es un impuesto local, que tiene una doble finalidad por un lado la recaudatoria y por otro lado la censal (aunque la gestión censal le corresponde a la Administración Tributaria). Para conocer mejor este impuesto te propongo que te centres en conocer:



- A. **La normativa** que lo regula: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. (Sección III-Subsección III: Art 78 al 91); Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos que deroga al RD 1041/2003; ORDEN HAC/85/2003, de 23 de enero, por la que se determinan los supuestos en los que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas deben presentar una comunicación en relación con el importe neto de su cifra de negocios y se aprueba el modelo de dicha comunicación (848).
- B. **Hecho Imponible.** Has de saber que está constituido por el ejercicio de actividades empresariales o profesionales y artísticas; salvo las agrícolas, ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras.
- C. **Sujetos Pasivos. Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas** y las entidades sin personalidad jurídica siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible.
- D. **Exenciones.** Las exenciones pueden ser permanentes o temporales. Están exentos de presentar declaración por IAE, las personas físicas, las sociedades y entidades cuyo importe neto de la cifra de negocio sea inferior a 1.000.000 de €, y los contribuyentes del impuesto sobre la renta de no residentes. También están exentos durante los dos primeros ejercicios los sujetos pasivos que hayan iniciado su actividad (exención de carácter autonómico).
- E. **Modelos de presentación.** Los sujetos exentos presentarán el alta, modificaciones o baja en los modelos 036 o 037 (mero carácter censal del IAE), el resto de sujetos presentarán el alta en el modelo 840 y los sujetos pasivos que tributen por el IAE en el modelo 848 para consignar el importe neto de la cifra de negocio.
- F. **Cuota tributaria.** Es la resultante de aplicar a la cuota tarifa resultante de la clasificación de actividades económicas, el coeficiente de ponderación (en función de la cifra de negocios), el coeficiente de situación y en los supuestos que así se establezca el recargo provincial.
- G. **Período impositivo y el devengo.** Coincide con el año natural, el devengo se produce el primer día del año, si se trata de un alta, desde el comienzo de la actividad.

## Para saber más

En esta presentación tienes un desglose más exhaustivo sobre los modelos 840 y 848, no dejes de mirarla porque te va a interesar.

[Resumen textual alternativo](#)

## Autoevaluación

**En una empresa que acaba de iniciar su actividad, y está exenta de tributar por el IAE, utilizamos el modelo 036...**

- Verdadero.
- Falso.

Correcto. Esta era una pregunta sencilla, ¿verdad?

Incorrecto. Creo que te falta poner más atención. Repasa e inténtalo de nuevo.

### Solución

1. Opción correcta
2. Incorrecto

## 1.2.- Aspectos básicos de la gestión del impuesto.

Ya conoces las características de este impuesto, pero ¿sabes como se gestiona?

**Según el Art. 90 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo que aprueba la Ley Reguladora de las Haciendas Locales:** *el impuesto se gestiona a partir de la matrícula de éste. Dicha matrícula se formará anualmente para cada término y estará constituida por censos comprensivos de las actividades económicas, sujetos pasivos, cuotas mínimas y, en su caso, del recargo provincial. La matrícula estará a disposición del público en los respectivos ayuntamientos.*

Piensa que cuando realizamos la gestión del IAE, estamos tratando dos fases diferentes, por un lado hemos hablado antes del carácter censal de este impuesto, lo que da lugar a una "gestión censal" y por otro lado hablamos del carácter recaudador lo que da lugar a una "gestión tributaria". El tratar de la gestión de este impuesto en sus dos fases implica determinar quién o quienes la llevan a cabo.



Está definido por Ley que:

- a. La **Gestión Censal**, la formación de la matrícula del Impuesto, la calificación de las actividades económicas, el señalamiento de las cuotas correspondientes, la realiza en su totalidad la Administración Tributaria del Estado (en la fijación de cuotas municipales los ayuntamientos o diputaciones provinciales u otras entidades locales designadas).
- b. La **Gestión Tributaria** correspondiente a las cuotas municipales corresponde a los Ayuntamientos y la correspondiente a las cuotas provinciales y nacionales en principio al Estado aunque puede negociar o acordar colaboraciones con otras administraciones.
- c. La **inspección** se llevará a cabo por los órganos competentes de la Administración tributaria del Estado. Esto no impide que se realicen delegaciones a los ayuntamientos, diputaciones provinciales, otras entidades locales y comunidades autónomas que lo soliciten según se disponga por el Ministerio de Hacienda.
- d. El conocimiento de las **reclamaciones** que se interpongan contra los actos de gestión censal dictados por la Administración tributaria del Estado, corresponderá a los **Tribunales Económico-Administrativos** del Estado.

Finalmente, repetir que lo importante en la gestión de este impuesto es que los sujetos pasivos cumplan con la obligación de presentar las correspondientes declaraciones censales de alta manifestando todos los elementos necesarios para su inclusión en la matrícula y dentro del plazo que reglamentariamente se establezca. Se encargará posteriormente la Administración competente de la liquidación correspondiente, la cual

se notificará al sujeto pasivo, quien deberá efectuar el ingreso que proceda. Igualmente se debe de comunicar cualquier otra modificación al objeto de ser incluida en dicha matrícula anual.

## Autoevaluación

### La gestión del Impuesto de Actividades Económicas.

- Se lleva a cabo a partir de los datos que voluntariamente nos proporciona la Administración tributaria del Estado.
- Se lleva a cabo con el fin de conocer la cifra neta de negocio.
- Se lleva a cabo a partir de la voluntad de los ayuntamientos, diputaciones, etc.
- Se lleva a cabo a partir de la matrícula de éste que se forma anualmente en cada término.

No es correcta porque no se trata de nada voluntario sino obligatorio.

Incorrecta, porque no tiene que ver con la voluntad de estas entidades.

No es la respuesta correcta porque no es esa la vía para conocer dicha cifra.

Muy bien. Aunque ésta era fácil has captado la idea.

### Solución

1. Incorrecto
2. Incorrecto
3. Incorrecto
4. Opción correcta

## 2.- El Impuesto sobre Sociedades.

### Caso práctico

**Luna**, continúa su labor de repaso de los impuestos liquidados y presentados con el Jefe de Contabilidad. Después de un trabajo de repaso sobre su declaración censal, se van a mirar lo consignado en el Impuesto de Sociedades de varios ejercicios. Comienzan a examinar detalladamente los datos consignados sobre los balances, cuenta de Pérdidas y Ganancias, amortizaciones, llegando a la liquidación del impuesto. El jefe de contabilidad toma la calculadora y se dispone a realizar unas operaciones, ha detectado algo que le ha llamado la atención y quiere comprobarlo.



Ya conoces cuales son los primeros pasos de inscripción, necesarios a la hora de poner en marcha una empresa o actividad económica, a partir de ese momento la empresa queda fiscalizada y sometida a distintas obligaciones dependiendo de sus características. Vamos a conocer en este apartado una nueva obligación fiscal el Impuesto de Sociedades.

Es interesante que antes de entrar a definir este impuesto, sepas que la normativa que ha regulado el IS, está formada por la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades** que deroga al RDL 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), ésta refunde la normativa inicialmente contenida en la derogada Ley 43/1.995 de 27 de diciembre; Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el **RD 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades** que deroga al RD 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba su reglamento (RIS); y por la incidencia contable, el PGC y el PGC de PYMES, y la Ley General Tributaria (LGT) entre otras. Para el estudio de este impuesto vamos a tomar la citada normativa como marco de referencia, sin perjuicio de que exista otra posterior que deberás conocer, analizar e intentar comprender su aplicación en los términos que lo hacemos con esta otra.

Quizás ya te hayas formulado algunas preguntas como: ¿Dónde se aplica este impuesto? ¿Quiénes están sujetos a él? ¿Qué grava? ¿Cuándo se ha de realizar este impuesto? En esta primera parte del apartado vas a encontrar estas respuestas, para poder seguir avanzando después con un mejor conocimiento de él en su estudio.

- ✓ **¿Dónde se aplica este impuesto?** Este impuesto se aplica a todo el territorio

español a las entidades residentes en él, para las sociedades no residentes (aquellas cuyo domicilio social no está en España, no se han constituido según las leyes españolas o no tienen en España su sede de dirección efectiva) no le es de aplicación. La exigencia de su aplicación no es uniforme para todo el territorio español ya que existen regímenes especiales por razón del territorio (País Vasco, Navarra, Canarias, Ceuta y Melilla).

- ✔ **¿Quiénes están sujetos a él?** Las personas jurídicas o sociedades mercantiles (excepto las Sociedades Civiles que quedan sujetas al Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas) y algunas entidades sin personalidad jurídica (fondos de inversión, uniones temporales de empresa, etc.).
- ✔ **¿Qué grava?** La obtención de una renta equivalente al resultado contable de una entidad. Hay algunos tipos de entidades que gozan de una exención total o parcial.
- ✔ **¿Cuándo se ha de realizar este impuesto?** El periodo impositivo normalmente coincide con el año natural (del 1 de enero al 31 de diciembre) y con el ejercicio económico de la entidad, aunque puede ser que una sociedad tenga fecha de cierre diferente al año natural (en el caso de algunas sociedades agropecuarias) o que hayan iniciado la actividad después del 1 de enero o por el contrario hayan terminado por fuerza mayor antes del 31 de diciembre. El devengo del impuesto se produce el último día del período impositivo

## Recomendación

La **reforma tributaria 2015** ha afectado a los principales impuestos del sistema tributario del Estado. En lo que se refiere al impuesto sobre sociedades (IS) ha tenido su reflejo en la aprobación de una nueva ley, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), aplicable para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

Procedemos, a continuación, a indicar las **principales novedades incluidas en la nueva ley del impuesto:**

- ✔ Se incorporan los conceptos de sociedad patrimonial y actividad económica.
- ✔ Se incluyen como contribuyentes del IS civiles con objeto mercantil (para ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2016).
- ✔ Se simplifican las tablas de amortización, recogándose en una sola tabla todos los elementos sin diferenciar entre los distintos tipos de actividades empresariales.
- ✔ Se incorpora un nuevo supuesto de libertad de amortización para bienes de escaso valor aplicable a todas las entidades contribuyentes del impuesto.
- ✔ En materia de pérdidas por deterioro, la novedad principal se centra en la no deducibilidad del deterioro de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y de

valores representativos de deuda.

- ✓ En materia de gastos no deducibles, se limita la deducibilidad de los gastos por atenciones con clientes y proveedores, y se admite la deducibilidad de las retribuciones de administradores derivadas de funciones de alta dirección u otras derivadas de un contrato laboral con la entidad.
- ✓ El tratamiento de la doble imposición es especialmente novedoso, al incorporarse un régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional. Asimismo, se mantiene la deducción para evitar la doble imposición internacional, en la cual se elimina todo plazo temporal para su aplicación en caso de insuficiencia de cuota íntegra.
- ✓ Se suprime la corrección monetaria, mecanismo corrector de la inflación, hasta ahora aplicable sobre el valor de adquisición en la transmisión de inmuebles.
- ✓ Respecto a las operaciones vinculadas se restringe el perímetro de vinculación y se elimina la jerarquía de métodos a efectos de determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas. En relación con la documentación específica a elaborar por las entidades afectadas se indica un contenido simplificado con respecto a las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45.000.000 de euros.
- ✓ Las reducciones aplicables en la base imponible recogen dos importantes novedades. En primer lugar, se incluye la reserva de capitalización, beneficio fiscal que permite reducir la base imponible en el 10% del importe del incremento de los fondos propios de las entidades. En segundo lugar, y respecto a la compensación de bases imponibles negativas, se elimina el plazo temporal anteriormente aplicable, el cual se sustituye por la aplicación de determinados límites cuantitativos.
- ✓ La eliminación de la limitación temporal para la compensación de bases imponibles negativas, así como para la aplicación de las deducciones para evitar la doble imposición internacional, se acompaña con una prescripción a los 10 años del derecho a la comprobación de los mismos por parte de la Administración.
- ✓ En relación con el tipo de gravamen, la modificación más significativa radica en la reducción del **tipo de gravamen general**, el cual pasa del 30% al 28% para 2015 y al 25% para 2016.
- ✓ En materia de incentivos fiscales en cuota, únicamente recoge la ley del impuesto cuatro deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, siendo estas: la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, las deducciones por creación de empleo y la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.
- ✓ Se reduce el porcentaje de retención o ingreso a cuenta general al 20% para 2015 y al 19% para 2016.
- ✓ Y, por último, en relación con los regímenes especiales del impuesto

y, en concreto, respecto a los incentivos fiscales aplicables a las entidades de reducida dimensión, se elimina la escala de tributación regulada para las mismas, la libertad de amortización para inversiones de escaso valor, al aprobarse dicho beneficio fiscal para todo contribuyente del impuesto, y la amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión. Como contrapartida, se incorpora la reserva de nivelación de bases imponibles, como sistema de compensación de bases negativas «hacia atrás», esto es, se permite la minoración de pérdidas fiscales con bases imponibles positivas generadas con anterioridad, lo cual posibilita una reducción de la base imponible en hasta un 10% de su importe.

## Para saber más

Lo que acabamos de leer, si visitas las páginas que te indico, lo entenderás mejor:

[La Ley reguladora del Impuesto de Sociedades.](#)

[El Reglamento del Impuesto de Sociedades.](#)

## 2.1. Determinación de la base imponible.

### Definición.

¿Estás en disposición de empezar a profundizar en este impuesto? Sigue leyendo y vas a aprender a calcular su base imponible.

La Base Imponible (BI), se determina a partir del resultado contable calculado según lo establecido en la normativa contable mostrando la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera, y los resultados de la misma. Al resultado se le aplicarán si procede los ajustes extracontables correspondientes originados por las diferencias de calificación (gastos o ingresos contables que no lo son fiscalmente), diferencias de valoración (puede ser un valor de mercado fiscal diferente al valor de mercado contable), y las diferencias de imputación temporal. Estos ajustes pueden ser positivos o negativos, y darán lugar a su vez a diferencias temporales o permanentes según si revierten o no en períodos impositivos posteriores. La base imponible viene definida y regulada en la Ley del IS, desde el Art. 10 al Art. 25. Establece la ley unas normas generales, y particularidades a tener en cuenta referentes a las amortizaciones, provisiones, gastos, reglas de valoración, imputación temporal de gastos e ingresos, rentas exentas, regímenes de diferimiento del impuesto y compensación de pérdidas.

Esquema de liquidación del Impuesto de Sociedades

Resultado Contable
± Diferencias Extracontables
± Base Imponible prima
Compensación de Bases Negativas Negativas
± BASE IMPONIBLE
± Tipo de gravamen
± Cuota Definitiva
± Diferencias sobre Imposición
± Diferencias
± Cuota Definitiva ajustada
± Diferencias para acreditar de algunas entidades
± Cuota Líquida
± Entero sobre el impuesto a pagar
± Cuota del ejercicio a ingresar o devolver
± Impuesto Provisional
± Cuota Diferencial
± Pérdida de Beneficio Fiscal de otros ejercicios
± Salvo por el devengo
± DIFERENCIA TRIBUTARIA (importe a ingresar) e importe a devolver

## Para saber más

Lo que acabas de leer lo puedes ver en este esquema que te presento a continuación:

[Resumen textual alternativo](#)

En lo que se refiere a **los gastos**, para que estos sean deducibles han de poder estar justificados, que se hayan producido en el periodo impositivo y que guarden relación con los ingresos obtenidos. **No se considerarán gastos deducibles**, y se realizarán los ajustes correspondientes: las multas, sanciones y recargos de apremio, los donativos, y las liberalidades, los gastos relacionados con los paraísos fiscales y el propio gasto del IS (Art.15 de TRLIS 27/2014).

En lo referente a **las amortizaciones**, has de saber que la normativa fiscal es más definitoria en lo que se refiere a vida útil y depreciación efectiva que la contable. Entre los métodos de amortización fiscalmente admitidos además de las tablas oficiales, están los porcentajes constantes y el método de los números dígitos ajustado a un plan formulado. Las amortizaciones del inmovilizado intangible, salvo las aplicaciones informáticas que se amortizarán de acuerdo con los coeficientes de las tablas oficiales,

quedarán sujetas a la adquisición onerosa, y no podrá exceder la amortización de un tanto por ciento que dependiendo del inmovilizado irá del 5 al 10 % (Art.12 del TRLIS 27/2014).

Respecto a **las provisiones** has de saber que las dotadas contablemente son consideradas también como gasto por la normativa fiscal, han de cumplir los requisitos (Art.14 TRLIS 27/2014) se consideran las provisiones si es para créditos y las provisiones para el deterioro de valores mobiliarios; otras provisiones no son deducibles fiscalmente y otras quedan sujetas a que se cumplan ciertas restricciones. (Art.15-16 TRLIS 27/2014).

## Autoevaluación

**Dentro de la normativa fiscal se establece que los gastos por el propio Impuesto de Sociedades.**

- Serán fijos.
- Serán un porcentaje fijo de su base imponible.
- Su cálculo es restringido a las grandes empresas.
- No se consideran deducibles.

No es correcta repasa lo que has visto anteriormente.

Incorrecta, no es coherente.

No es la respuesta correcta porque ha de calcularse independientemente del tamaño de la empresa.

Muy bien. Has captado la idea.

### Solución

1. Incorrecto
2. Incorrecto
3. Incorrecto
4. Opción correcta

## 2.2.- Determinación de la base imponible. Otras consideraciones.

---

**Hay más cosas que debes aprender sobre el cálculo de la base imponible, sigue leyendo y lo descubrirás...**

Ya has visto que la base imponible es el importe de la renta del periodo minorada por las bases negativas de periodos anteriores que resulten compensables. Pero ahora vamos a seguir profundizando en la determinación de esa renta del periodo impositivo.



A efectos fiscales la valoración de los elementos patrimoniales se hace de acuerdo con la normativa contable. (El valor de un elemento patrimonial es igual al valor de adquisición o producción, menos amortizaciones y menos los deterioros), no obstante existen algunas excepciones relacionadas con las transmisiones lucrativas y societarias, transmisiones de elementos inmuebles corregidas sus plusvalías de los efectos de la inflación, mediante las tablas existentes para ello, y en las operaciones vinculadas (aquellas operaciones entre sociedades o personas relacionadas) se prevén distintos métodos de ajuste, que eviten desvirtuar la realidad económica y fiscal derivada.

Con respecto a la imputación temporal, has de saber que los ingresos y gastos se imputan en el periodo en el que se devengan, respetando la correlación entre unos y otros. Por tanto, en el IS a la hora de determinar la base imponible, se seguirá el criterio del devengo. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en Pérdidas y Ganancias. Si existen gastos imputados en un periodo posterior al que corresponde su imputación temporal y los ingresos imputados en un periodo impositivo anterior, la imputación fiscal y contable coincide siempre que no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por la aplicación de las normas de imputación temporal prevista, como excepción se tendrá en cuenta las operaciones a plazo o con pago aplazado.

Finalmente debes conocer que las BI negativas pueden ser compensadas con las rentas positivas de los 18 años inmediatos y sucesivos. En las sociedades de nueva creación, se computará el plazo a partir del primer periodo impositivo cuya renta sea positiva. El individuo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles, estableciéndose un límite para la compensación de esas bases.

## Debes conocer

Aquí te presento un ejemplo resuelto para que puedas practicar con el cálculo de la base imponible:

[Resumen textual alternativo](#)

# Autoevaluación

De entre estas respuestas señala la correcta:

- Si existen gastos imputados en un período posterior al que corresponde su imputación temporal, la imputación fiscal y contable en todos los casos coincide.
- Las BI negativas pueden ser compensadas con las rentas positivas de los 15 años inmediatos y alternativos.
- Los ingresos y gastos se imputan en el período en el que se realiza su pago.
- A efectos fiscales la valoración de los elementos patrimoniales se hace de acuerdo con la normativa contable.

No es correcta repasa de nuevo los contenidos.

Incorrecta porque no es exacta la respuesta.

No es la respuesta correcta porque el devengo es independiente del momento del cobro o pago.

Efectivamente es correcto, has entendido bien lo que te he explicado.

## Solución

1. Incorrecto
2. Incorrecto
3. Incorrecto
4. Opción correcta

## 2.3.- Determinación de la deuda tributaria.

¿Recuerdas el esquema de liquidación del Impuesto de Sociedades donde te explicaba el proceso para llegar a la deuda tributaria?, pues te sugiero que lo tengas a mano.

Para determinar la deuda tributaria hay que calcular otras magnitudes, el primer paso consiste en determinar la **cuota íntegra**. La cuota íntegra es el resultado de multiplicar la Base Imponible por el tipo de gravamen.

### Tipos de gravamen aplicables hasta 2014:

Con carácter general, se aplicará el tipo de gravamen del 35% (32,5% para períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 y 30% para los iniciados a partir de 1 de enero de 2008).

### Tipos de gravamen aplicables desde 2015:

Para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, se aplica el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades (artículo 29 LIS):

El tipo general de gravamen, será el 25%. No obstante, será aplicable el **28% en el período impositivo 2015**, como medida temporal.

- **Imposición complementaria** (al tipo impositivo del cuadro adjunto) exigible a los establecimientos permanentes de entidades no residentes cuando transfieran rentas al extranjero. La imposición complementaria no será aplicable cuando se trate de rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado miembro de la Unidad Europea, salvo que se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal, o en un Estado que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición, en el que no se establezca expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco.

En esta tabla tienes los tipos de gravámen aplicable a períodos impositivos iniciados en el año 2015 y 2016 (Art. 29 y DT 34ª LIS):

SUJETOS PASIVOS	TIPOS	2015	2016
Tipo general		28%	25%
Entidades de nueva creación excepto que tributen a un tipo inferior, aplicarán esta escala el primer período con BI positiva y el siguiente		15%	15%
Entidades con cifra negocio < 5 ME y plantilla < 25 empleados		25%	25%
Empresas Reducida Dimensión (cifra negocio < 10ME), excepto que tributen a tipo diferente del general	Parte de BI hasta 300.000 €	25%	25%
	Resto	28%	25%
Mutuas de seguros generales y mutualidades de previsión social		25%	25%
Sociedades garantía recíproca			
Colegios profesionales, cámaras oficiales y sindicatos de trabajadores			
Entidades sin fines lucrativos que no reúnen requisitos Ley 49/2002			
Fondos de promoción de empleo			
Uniones y confederaciones de cooperativas			
Entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.			
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común			
Partidos políticos (Art. 11 LO B/2007)			
Sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales	Resultado cooperativo	28%	25%
	Resultado extracooperativo	28%	25%

	Resultado extracoop.	00/76	00/76
Cooperativas fiscalmente protegidas	Resultado cooperativo	20%	20%
	Resultado extracoop.	28%	25%
Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario. (SOCIMI) (Art. 9 Ley 11/2009)	En general	0%	0%
		19%	19%
		(1)	(1)
Entidades sin fines lucrativos que sí cumplen Ley 49/2002		10%	10%
Entidades de la Zona Especial Canaria (Art. 43 Ley 19/1994)		4%	4%
SICAV con determinadas condiciones indicadas en art. 29.4 LIS que remite a la Ley 35/2003 de Instituciones de Inversión Colectiva		1%	1%
Fondos de inversión de carácter financiero con determinadas condiciones indicadas en art. 28.5.b) TRLIS			
Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria con determinadas condiciones indicadas en art. 29.4 LIS			
Fondo de regulación del mercado hipotecario			
Fondos de pensiones		0%	0%
Entidades dedicadas a exploración, investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos y otras actividades reguladas en Ley 34/1998		33%	30%
Entidades de crédito		30%	30%

## Para saber más

En este enlace vas a poder ver una ampliación sobre el tipo de gravamen establecido por Ley y sus distintas adaptaciones.

[ANEXO I. El tipo de gravamen.](#)

Continuando con el proceso de liquidación, corresponde aplicar a la cuota íntegra las "deducciones por doble imposición" y las bonificaciones, el resultado es la **cuota íntegra ajustada**, si a ésta le aplicamos las "deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades" nos daría como resultado la **cuota líquida**. Restamos a la cuota líquida las retenciones y pagos a cuenta y los pagos fraccionados del impuesto y añadiendo intereses y otras pérdidas a compensar obtendríamos el resultado, la **deuda tributaria** a ingresar o a devolver. En la tabla que te muestro puedes ver las bonificaciones y deducciones, que son aplicadas:

Bonificaciones y deducciones por doble imposición. Cuota íntegra ajustada positiva	
Bonificación por ventas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 33 LIS)	00007
Bonificación por prestación de servicios (art. 34 LIS)	00008
Bonificación mediante por ventas bienes consumidos en Canarias (art. 36 Ley 19/1994)	00009
Bonificación Sociedades Cooperativas (Ley 20/1990)	00010
Bonificación entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (Capítulo 4ª Título III LIS)	00011
Otras bonificaciones	00012
Deducciones por doble imposición (límite en página 15)	
D interna de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 30 RDL 4/2004)	00013
D interna de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (DT 2ª P 1 LIS)	00014
D interna generada y aplicada en el ejercicio (DT 2ª P 1 LIS)	00015
D internacional de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 31 y 32 RDL 4/2004)	00016
D internacional de períodos anteriores aplicada en el ejercicio (art. 31 y 32 LIS)	00017
D internacional generada y aplicada en el ejercicio actual (art. 31 y 32 LIS)	00018
Transparencia fiscal internacional (art. 100.11 LIS)	00019
D interna internacional de S/20 (cooperativas)	00020
Bonificación empresas suizas en Canarias (art. 76 Ley 19/1994)	00021
<b>Cuota íntegra ajustada positiva</b>	<b>00022</b>

Otras deducciones. Cuota líquida positiva	
Apoyo fiscal a la inversión y otras deducciones	00023
Deducción DT 2ª P 1 LIS, art. 42 RDL 4/2004 y art. 36 Ley 43/95 (límite en página 16)	00024
Deducciones DT 2ª P 1 LIS (límite en página 16)	00025
Deducciones para rentas determinadas (art. 37 LIS)	00026
Deducciones para rentas determinadas (art. 37 LIS)	00027
Deducciones para rentas determinadas (art. 37 LIS)	00028
Deducciones para rentas determinadas (art. 37 LIS)	00029
Deducciones para rentas determinadas (art. 37 LIS)	00030
Deducciones para rentas determinadas (art. 37 LIS)	00031
Deducciones para rentas determinadas (art. 37 LIS)	00032
Deducciones para rentas determinadas (art. 37 LIS)	00033
Deducción por inversión de medianas empresas DT 2ª P 1 LIS (límite en página 16)	00034
Deducción por inversión de medianas empresas DT 2ª P 2 LIS (límite en página 16)	00035
<b>Cuota líquida positiva</b>	<b>00036</b>

## Determinación de cuota íntegra ajusta y cuota líquida

Deducciones	Bonificaciones	Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades
Por doble imposición interna.	La cuota bonificable será igual a la renta bonificada	Con carácter de indefinido:

<b>Deducciones</b>	<b>Bonificaciones</b>	<b>Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Por dividendos. La deducción será igual al importe íntegro del dividendo por el tipo impositivo y por el porcentaje de participación (50 % o 100 %).</li> <li>✓ Por transmisión de acciones. La deducción será la base de deducción por el tipo impositivo.</li> </ul> <p>Por doble imposición internacional.</p>	<p>por el tipo impositivo. Serán bonificables:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Las actividades de entidades con domicilio fiscal, sucursal o establecimiento permanente en Ceuta o Melilla. (50 % de la cuota íntegra)</li> <li>✓ Las actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales. (99% de las rentas obtenidas).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Creación de empleo de trabajadores minusválidos.</li> <li>✓ Por reinversión de beneficios extraordinarios, siempre que se cumplan determinadas condiciones.</li> </ul> <p>Con carácter de temporal, que tiene prevista su desaparición:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Actividades de investigación y desarrollo.</li> <li>✓ Fomento tecnologías de la información y comunicación.</li> <li>✓ Actividades de exportación.</li> <li>✓ Inversiones en largometrajes cinematográficos y series audiovisuales.</li> <li>✓ Inversiones en ediciones de libros.</li> </ul>

## **2.4.- Gestión del Impuesto.**

---

¿Te ha resultado interesante lo que has visto hasta ahora?, a continuación vas a conocer cómo se gestiona el Impuesto de Sociedades.



En este apartado vas a ver la gestión del impuesto desde el punto de vista del sujeto u obligado tributario, que lo es además de por la preparación y presentación de las auto liquidaciones, por otras acciones que debe llevar a cabo, como son:

- ✓ Pagos a cuenta del impuesto: retenciones y pagos a cuenta y los pagos fraccionados.
- ✓ Declaración del Impuesto.
- ✓ La liquidación, ingreso o devolución.
- ✓ Las obligaciones contables y registrales.
- ✓ La gestión de las infracciones y sanciones.

La declaración del Impuesto de Sociedades está regulada en el Capítulo III en el Art. 124 del TRLIS.

Has de saber que todos los sujetos pasivos del IS tienen que presentar la correspondiente declaración del impuesto en los 25 días siguientes a los 6 meses posteriores al cierre del ejercicio, acompañado de la auto liquidación correspondiente, ingresando su importe en el momento de la presentación o solicitando su devolución. También tienes que saber que están obligados a declarar todos los sujetos pasivos del IS tanto si son residentes en España como si no lo son, la única salvedad la presentan las entidades exentas y en determinados casos los sujetos parcialmente exentos del impuesto según se regula en la Ley.

En cuanto a los datos que debe contener la declaración del IS:

- ✓ Datos de identificación y domicilio social de la empresa.
- ✓ Datos contables del ejercicio coincidentes con los presentados en sus cuentas anuales.
- ✓ Certificación del Secretario de Consejo de Administración sobre la identidad de los firmantes (coincidentes con los miembros del Consejo de Administración, directivos y gerentes) y datos del documento público de apoderamiento de los firmantes (Fecha de otorgamiento de poderes, etc.).
- ✓ Otros datos exigibles según el modelo de declaración.

Los modelos de declaración pueden ser el **modelo 200** (Sociedades en general) o el modelo 220 (Sociedades dominantes de grupos). El lugar de presentación de las declaraciones es en el Registro de la Delegación de Hacienda a través de la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria. La presentación por Internet es obligatoria para las entidades que tengan la forma jurídica de SA o SL, para los sujetos pasivos que se califiquen como "grandes empresas" y será para todas aquellas entidades que deban cumplimentar el formulario de datos adicionales a la declaración por las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias o a determinadas deducciones.

Como contribuyente debes estar muy pendiente del calendario. La Agencia

Tributaria pone a disposición un calendario que informe de las diferentes obligaciones temporales. Deberás ir actualizándolo temporalmente.

### [Calendario del contribuyente 2018.](#)

Calendario general del contribuyente 2018

Enero 2018							Febrero 2018							Marzo 2018							Abril 2018						
L	M	X	J	V	S	D	L	M	X	J	V	S	D	L	M	X	J	V	S	D	L	M	X	J	V	S	D
1	2	3	4	5	6	7				1	2	3	4				1	2	3	4							1
8	9	10	11	12	13	14	5	6	7	8	9	10	11	5	6	7	8	9	10	11	2	3	4	5	6	7	8
15	16	17	18	19	20	21	12	13	14	15	16	17	18	12	13	14	15	16	17	18	9	10	11	12	13	14	15
22	23	24	25	26	27	28	19	20	21	22	23	24	25	19	20	21	22	23	24	25	16	17	18	19	20	21	22
29	30	31	26	27	28	26	27	28	29	30	31								23	24	25	26	27	28	29		
																				30							

Mayo 2018							Junio 2018							Julio 2018							Agosto 2018							
L	M	X	J	V	S	D	L	M	X	J	V	S	D	L	M	X	J	V	S	D	L	M	X	J	V	S	D	
	1	2	3	4	5	6				1	2	3							1				1	2	3	4	5	
7	8	9	10	11	12	13	4	5	6	7	8	9	10	2	3	4	5	6	7	8	6	7	8	9	10	11	12	
14	15	16	17	18	19	20	11	12	13	14	15	16	17	9	10	11	12	13	14	15	13	14	15	16	17	18	19	
21	22	23	24	25	26	27	18	19	20	21	22	23	24	16	17	18	19	20	21	22	20	21	22	23	24	25	26	
28	29	30	31	25	26	27	28	29	30	23	24	25	26	27	28	29	27	28	29	30	31							
													30	31														

Septiembre 2018							Octubre 2018							Noviembre 2018							Diciembre 2018												
L	M	X	J	V	S	D	L	M	X	J	V	S	D	L	M	X	J	V	S	D	L	M	X	J	V	S	D						
					1	2				1	2	3	4	5	6	7						1	2	3	4							1	2
3	4	5	6	7	8	9	8	9	10	11	12	13	14	5	6	7	8	9	10	11	3	4	5	6	7	8	9						
10	11	12	13	14	15	16	15	16	17	18	19	20	21	12	13	14	15	16	17	18	10	11	12	13	14	15	16						
17	18	19	20	21	22	23	22	23	24	25	26	27	28	19	20	21	22	23	24	25	17	18	19	20	21	22	23						
24	25	26	27	28	29	30	29	30	31	26	27	28	29	30	24	25	26	27	28	29	30	24	25	26	27	28	29	30					
																				31													

## Para saber más

Desde aquí vas acceder a diferentes vídeos y manuales que te explican cómo realizar la presentación telemática de IS.

[Manuales y vídeos de cómo realizar la presentación telemática del IS 220.](#)

[Presentación electrónica IS 200.](#)

## Autoevaluación

**Los datos contables no tienen que aparecer en la declaración del Impuesto de Sociedades.**

- Verdadero.
- Falso.

Incorrecta, repasa e inténtalo de nuevo.

Esta era fácil, muy bien.

## **Solución**

1. Incorrecto
2. Opción correcta

## 2.5. Pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades.

---

**¿Quieres saber más sobre este Impuesto?, sigue leyendo y descubrirás nuevos aspectos...**



Es importante que nos paremos a examinar el significado de "pago a cuenta", los pagos a cuenta son auto liquidaciones autónomas que suponen un ingreso que las empresas hacen a la Hacienda Pública como anticipo del Impuesto de Sociedades. (Art. 125 TRLIS).

Destacamos dentro de los pagos a cuenta dos modalidades de estos pagos, por un lado están las "retenciones e ingresos a cuenta" y los "pagos fraccionados".

Con respecto a las **retenciones e ingresos a cuenta**, es importante que sepas que la obligación de retener corre a cargo de pagador de determinadas rentas. Una entidad sujeta al IS puede ser sujeto activo o pasivo de la obligación de retener. (Por ejemplo si la empresa cobra dividendos de otra en la que tiene unas acciones invertidas, es obligación de esta segunda retener el importe correspondiente e ingresarlo en Hacienda). **Modelo 200: declaración anual del IS** a presentar cada mes de julio, hasta el día 25 de julio de cada año, en el caso de empresas cuyo ejercicio económico coincida con el año natural. Es obligatorio presentarlo incluso cuando no se haya desarrollado actividad durante el ejercicio o no se hayan obtenido rentas sujetas al impuesto.

- ✓ **Tipo general: 25%**, vigente desde el 1 de enero de 2016. En 2014 sin embargo el tipo general del impuesto de sociedades ascendía al 30% pero con la entrada en vigor de la reforma fiscal se fue reduciendo en dos tramos, en 2015 hasta el 28% **y desde 2016 con carácter general hasta el 25%**.
- ✓ **Tipos reducidos del 15% para emprendedores:** desde 2015 el tipo preferente aplicable durante dos años a sociedades constituidas es del 15%. Quedan excluidas las sociedades patrimoniales. Será requisito necesario que se considere que la sociedad supone el inicio de una actividad económica (durante dos años entre el 15% y 20% a aquellas que hayan comenzado la actividad a partir del 1 de enero de 2013). Se aplicará en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva (y por tanto nos obligue a pagar el impuesto de sociedades) y en el siguiente. En 2014 se aplicaba el tipo del 15% a la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros y el 20% a la restante.
  - El **tipo reducido en el impuesto de sociedades para emprendedores** y entidades de nueva creación es uno de los tres incentivos fiscales que se enmarcan en el plan de choque para fomentar la actividad de los emprendedores aprobado en el Real Decreto Ley 4/2013 de 22 de febrero de 2013.

Estos incentivos fiscales tienen efectos **desde el 1 de enero de 2013**, es decir, serán aplicables a todos aquellos autónomos y sociedades que se

hayan dado de alta a partir del 1 de enero de 2013 y cumplan los requisitos necesarios. Se trata de estos tres incentivos fiscales:

- Tipo reducido del impuesto de sociedades del 15% para sociedades de nueva creación, aplicable durante 2 años.
  - Reducción del 20% en los rendimientos netos del IRPF, durante dos años, para nuevos autónomos en estimación directa del IRPF.
  - Exención en el IRPF del 100% de la capitalización del desempleo o pago único.
- ✓ **Tipo reducido del 20% para cooperativas:** aplicable de forma genérica en sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, a excepción de los resultados extracooperativos, que tributan al tipo general del 25%.

Estarán sujetas a retención: los rendimientos de capital mobiliario, premios de juegos-concursos-rifas o combinaciones aleatorias, las contraprestaciones del cargo de administrador o consejero, rentas procedentes de la cesión de derecho de explotación de imagen, y rentas de arriendo y subarriendo urbano.

Con respecto a los **pagos fraccionados** es importante que sepas que están establecidos como una forma de adelanto del impuesto, por eso su no presentación es sancionable. Hay que realizar tres pagos fraccionados en los 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre. **El modelo a utilizar es el 202**, y su presentación se hará por los mismos medios que el IS anual. Existen dos formas de determinar la cuantía del pago fraccionado, vamos a verlas:

- ✓ Deberás presentar este modelo si tuviste un resultado positivo en tu última declaración del modelo 200. Se presenta en los meses de octubre, diciembre y abril. Estos pagos suponen un anticipo o pago a cuenta del importe a pagar en la próxima declaración del modelo 200. El tipo a aplicar en los pagos fraccionados es el 18% de la cantidad a pagar en el modelo 200. Desde el 30 de septiembre de 2016, como medida extraordinaria para reducir el déficit fiscal, las empresas que facturen más de 10 millones de euros deberán pagar el 23% y los bancos el 25%.

## Debes conocer

En este enlace de la Agencia Tributaria puedes presentar las autoliquidaciones del IS.

[Impuesto de Sociedades.](#)

## Autoevaluación

**Estamos en septiembre de 2018, una empresa opta por el sistema de pago fraccionado basado en el porcentaje fijo del 18 %, su ejercicio impositivo coincide con el año natural y el plazo de presentación del impuesto es el 25 de julio, a la hora de realizar el segundo pago fraccionado tomará como cuota:**

- La cuota correspondiente a 2016.
- No puede tomar ninguna cuota porque no ha terminado el ejercicio.
- La cuota resultante a 30 de septiembre de 2018.
- La cuota correspondiente a 2017.

No es correcta porque no aplicamos bien el criterio para este sistema.

Incorrecta porque estamos calculando un pago fraccionado.

No es cierto porque no se cumple con lo que establece este sistema de cálculo.

¡Perfecto!, vas muy bien.

### **Solución**

1. Incorrecto
2. Incorrecto
3. Incorrecto
4. Opción correcta

## 2.6.- Devoluciones.

¿Sabes que al presentar la declaración del IS, tenemos que realizar una auto liquidación cuyo resultado nos dará un ingreso o una devolución? TE lo explicamos a continuación.

Las **devoluciones** tienen su origen en el proceso de auto liquidación que lleva consigo la declaración del IS. (Art. 127 TRLIS 27/2014).

En la auto liquidación el resultado puede ser a ingresar, a devolver o cuota cero.

Cuando el resultado es a ingresar, los sujetos pasivos tienen que realizar el ingreso utilizando para ello el documento y los medios que se establecen.

¿Pero qué significa que el resultado de la liquidación sea una devolución?, la respuesta es sencilla y no es otra que el hecho de haberse producido un exceso de pagos a cuenta sobre la cuota líquida. Este hecho es necesario reflejarlo en el correspondiente documento de ingreso – devolución, y a partir de la presentación de la declaración estaremos ante un procedimiento de solicitud de devolución ya que la suma de nuestros pagos a cuenta ha sido superior a la cuota resultante. Una vez que hemos presentado la declaración y nuestra solicitud de devolución la Administración tributaria dispone de un plazo de 6 meses a partir de la presentación para efectuar una liquidación para devolver de oficio mediante transferencia bancaria el exceso sobre la cuota. Si pasados los 6 meses correspondientes la Administración no procede a realizar el pago de la devolución, a la cantidad pendiente de la devolución se le aplicarán los correspondientes intereses de demora desde el primer día en que se produjese dicho retraso.

En estas imágenes puedes observar los modelos de documentos de ingreso o devolución, según si presentamos la declaración en un impreso en papel o vía Internet, mediante proceso telemático, respectivamente.

Finalmente quiero hacerte una observación, si te fijas en las imágenes anteriores en estos documentos de liquidación aparecen "ingreso" y "devolución", la devolución tiene como origen un exceso de "pagos a cuenta" por tanto, no se debe de confundir con el término de "compensación de bases imponibles negativas" que sólo se podrán realizar en los términos vistos anteriormente.

## Citas para pensar

"Agradar cuando se recaudan impuestos y ser sabio cuando se ama son virtudes que no han sido concedidas a los hombres".  
*Edmund Burke*

## Autoevaluación

**Hemos presentado la declaración del impuesto de sociedades el 30 de agosto de 2017, el resultado es una devolución, estamos a 15 de marzo de 2018 y no hemos recibido el pago de la devolución ¿a partir de qué día me pagarán intereses de demora?**

- No tienen que pagar ningunos intereses de demora.
- Tendremos que aplicar el principio de importancia relativa porque sólo nos quedan 26 días para que finalice el ejercicio contable.
- No hacemos nada hasta que lo paguemos el día 4 de enero.
- Tendremos que recoger el gasto en la fecha 31 de diciembre, al menos en la parte proporcional por los 26 días restantes, en los que estamos asegurados.

No es correcta porque no aplicamos bien lo que establece la normativa.

Incorrecta porque no se aplica bien el principio de importancia relativa.

No es cierta porque no se cumple con lo que dice el principio del devengo.

Efectivamente es correcto, has captado lo que significa los principios de devengo y prudencia

### Solución

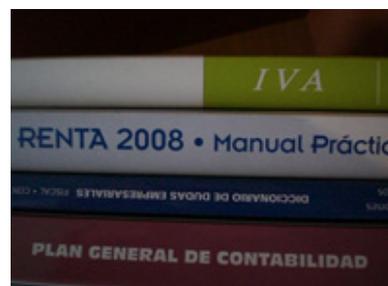
1. Incorrecto

2. Incorrecto
3. Incorrecto
4. Opción correcta

## 2.7.- Obligaciones contables y registrales.

¿Conoces el papel que desempeña la contabilidad de cara al impuesto?

Desde el comienzo de este apartado del Impuesto de Sociedades te he mostrado como a partir de un resultado contable ajustado obteníamos lo que era la magnitud de partida para el cálculo de este impuesto, la base imponible. Partiendo del principio, es lógico que la normativa fiscal se reafirme en la obligación de la llevanza de la contabilidad para todos los sujetos pasivos de este impuesto, los cuales deben llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el **Código de Comercio** o con lo establecido en las normas por las que se rigen. (Art. 131 TRLIS).



Así pues el Código de Comercio y la normativa fiscal establecen conjuntamente que:

- ✓ Los empresarios cualquiera que sea su forma, individual o societaria, tienen la obligación de llevar la contabilidad de acuerdo con la normativa que regula a ésta.
- ✓ Los empresarios deben de llevar una contabilidad ordenada, que permita el seguimiento cronológico de todas las operaciones y la elaboración de los libros de inventarios y cuentas anuales, así como el Libro de diario.
- ✓ Los libros de los sujetos pasivos del IS, deben cumplir con la obligación de estar legalizados y diligenciados. Si son los libros tradicionales, antes de comenzar su utilización, han de presentarse a su legalización y si son por medios informatizados, deben de ir encuadernados y, dentro de los cuatro meses siguientes al cierre, han de presentarse en Registro Mercantil para su legalización.
- ✓ Los libros, correspondencia, documentación y justificantes han de conservarse debidamente ordenados durante 6 años a partir de la última anotación según establece el Código de comercio. No obstante, hay que tener en cuenta que si existe compensación de bases imponible negativas el plazo se amplía hasta los 15 años sin tener en cuenta el plazo de prescripción fiscal (más 4 años).
- ✓ La contabilidad tiene un valor probatorio, por tanto pese al carácter secreto de la misma, la normativa fiscal faculta a la Administración tributaria a realizar actividades de comprobación e investigación de la contabilidad, libros y archivos en soporte magnético del sujeto pasivo, por sus agentes, e incluso a tener copia de los mismos si fuese necesario. La ley general de tributos obliga a poner a disposición de la Inspección de Tributos la contabilidad, libros, facturas, correspondencia, documentos y justificantes de la actividad incluidos en los programas y archivos informáticos.

### Autoevaluación

**Al contabilizar no siempre es necesario guardar los justificantes mucho tiempo ya que se han quedado registrados en nuestro programa de contabilidad todos los datos.**

- Verdadero.
- Falso.

Creo que te falta poner más atención. Vuelve a leer los contenidos, e inténtalo luego.

Esta era sencilla, ¿verdad?

### **Solución**

1. Incorrecto
2. Opción correcta

## 2.8.- Transparencia Fiscal.

---

¿Has oído hablar de los paraísos fiscales? sigue leyendo para ampliar tus conocimientos.

Has de saber que el régimen de transparencia fiscal fue derogado en 2003, y sustituido por el régimen de las sociedades patrimoniales.



En 1995, se estableció el régimen de Transparencia Fiscal Internacional, con el objeto de evitar los efectos que en un mercado liberalizado de capitales, podía producir la salida de capital español hacia territorios con baja presión fiscal. Este régimen se basa en una extensión de la tributación por la renta mundial, estando los residentes sometidos a tributar por sus rentas, sea cual fuere el lugar donde se obtienen y la residencia del pagador.

El Capítulo X, Art. 100 de la TRLIS 24/2007 regula el **régimen de transparencia fiscal internacional** que se aplicará a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades siempre que se cumplan las siguientes circunstancias:

- ✓ Que tengan una participación igual o superior al **50 por ciento del capital**, los fondos propios los resultados o los derechos de voto, a la fecha del cierre del ejercicio de una entidad no residente en territorio español.
- ✓ Que el importe satisfecho por la entidad no residente, por las rentas que han de incluirse en la base imponible, por un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al **75 por ciento** del que hubiere correspondido en España.

No será de aplicación este régimen cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades empresariales.

Las entidades señaladas anteriormente incluirán en su base imponible: la renta positiva obtenida por una entidad no residente proveniente de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propio (con algunas salvedades), las actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto las directamente relacionadas con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español, la transmisión de los bienes y derechos de inmuebles o fondos que genere rentas.

Has de saber que sólo se incluirá en la base imponible, la renta que resulte positiva de cada una de las fuentes indicadas, aplicándose los principios y criterios establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en las restantes disposiciones relativas a este impuesto para la determinación de la base imponible, pudiéndose deducir los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, efectivamente satisfechos y el impuesto o gravamen efectivamente

satisfecho en el extranjero, por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, en la parte que corresponda con la renta positiva incluida con anterioridad en la base imponible.

Finalmente, y de cara a la presentación de la declaración, el sujeto pasivo deberá presentar conjuntamente con la declaración por este impuesto una serie de datos de identificación, principalmente relativos a la entidad no residente en territorio español.

## Para saber más

Te invito a que entres en este enlace, vas a poder ver las novedades sobre la Transparencia Fiscal Internacional:

[Novedades sobre la Transparencia Fiscal Internacional.](#)

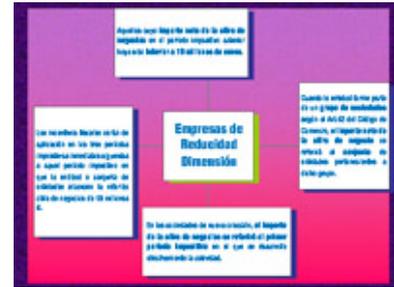
En este otro enlace puedes ver que desaparece el Régimen de Transparencia Fiscal:

[Desaparece el Régimen de Transparencia Fiscal.](#)

## 2.9. Régimen de las PYMES.

Te estarás preguntando ¿por qué las PYMES a pesar de ser Sociedades Anónimas, o Sociedades Limitadas, etc., tienen un régimen distinto de tratamiento en el Impuesto de Sociedades?

La respuesta es muy sencilla, consulta las empresas que hay en tu ciudad o pueblo observarás que la gran mayoría de ellas, al margen de cuales sean las diferentes formas jurídicas bajo las que están constituidas, tienen un aspecto en común y es que son empresas pequeñas o medianas. ¿Qué significa esto? Pues que un gran número de empresas de estas dimensiones hacen un aporte a la economía del país muy importante, además de crear empleo. Estos motivos hacen merecedor a este gran sector de la pequeña y mediana empresa de determinadas ventajas fiscales, que lo favorezcan frente a la gran empresa que goza de la mayor parte de privilegios.



Estas ventajas fiscales las establece la LIS bajo un régimen especial para las PYMES y empresas de reducida dimensión, y consisten en unos incentivos fiscales para la reducción de la carga fiscal mediante el diferimiento de impuestos. A efectos de aplicar este régimen se consideran empresas de reducida dimensión las que se muestran en la imagen que te presento:

SUJETOS PASIVOS		TIPOS	2015	2016
Tipo general			28%	25%
Entidades de nueva creación excepto que tributen a un tipo inferior, aplicarán esta escala el primer período con BI positiva y el siguiente			15%	15%
Entidades con cifra negocio < 5 M€ y plantilla < 25 empleados			25%	25%
Empresas Reducida Dimensión (cifra negocio < 10M€), excepto que tributen a tipo diferente del general	Parte de BI hasta 300.000 €		25%	25%
	Resto		28%	25%
Mutuas de seguros generales y mutualidades de previsión social			25%	25%
Sociedades garantía recíproca				
Colegios profesionales, cámaras oficiales y sindicatos de trabajadores				
Entidades sin fines lucrativos que no reúnen requisitos Ley 49/2002				
Fondos de promoción de empleo				
Uniones y confederaciones de cooperativas				
Entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.				
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común				
Partidos políticos (Art. 11 LO 8/2007)				
Sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales	Resultado cooperativo		28%	25%
	Resultado extracoop.		30%	30%
Cooperativas fiscalmente protegidas	Resultado cooperativo		20%	20%
	Resultado extracoop.		28%	25%
Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario. (SOCIMI) (Art. 9 Ley 11/2009)	En general		0%	0%
			19% (1)	19% (1)
Entidades sin fines lucrativos que sí cumplen Ley 49/2002			10%	10%
Entidades de la Zona Especial Canaria (Art. 43 Ley 19/1994)			4%	4%
SICAV con determinadas condiciones indicadas en art. 29.4 LIS que remite a la Ley 35/2003 de Instituciones de Inversión Colectiva			1%	1%
Fondos de inversión de carácter financiero con determinadas condiciones indicadas en art. 28.5.b) TRLIS				
Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria con determinadas condiciones indicadas en art. 29.4 LIS				
Fondo de regulación del mercado hipotecario				
Fondos de pensiones			0%	0%
Entidades dedicadas a exploración, investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos y otras actividades reguladas en Ley 34/1998			33%	30%
Entidades de crédito			30%	30%

Los incentivos fiscales a aplicar a estas empresas pueden llegar a variar en ocasiones de un año para otro, como ejemplo, tomaremos los que se detallan a continuación, siempre **es necesario revisar la última normativa en vigor (a efectos de aplicar determinados incentivos)**:

1. **Libertad de amortización con creación de empleo.** Pueden amortizarse libremente los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y los contratos de arrendamiento financiero cuando se ejercite la opción de compra. Este beneficio se aplica hasta 2015 sin necesidad de aumento de la plantilla.
2. **Libertad de amortización para inversiones de escaso valor.** Los elementos del inmovilizado cuyo valor individual no exceda de 601,01 € pueden amortizarse libremente el total de amortización libre tiene un límite de 12.020,24 € en cada periodo impositivo.
3. **Amortización acelerada.** Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y el intangible pueden amortizarse aplicando el coeficiente máximo según tablas multiplicado por 2. En el caso de arrendamiento financiero se podrá computar como gasto deducible el triple del coeficiente máximo de amortización según tablas.
4. **Amortización acelerada de elementos objeto de reinversión.** En las transmisiones onerosas de elementos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias si se reinvierte el importe en elementos de las mismas características en el plazo comprendido entre un año anterior y tres años posteriores, los nuevos pueden amortizarse multiplicando el coeficiente máximo por 3.
5. **Dotación global por riesgo de insolvencias.** Además de poder deducir las dotaciones en los términos del régimen general, también lo podrán hacer deduciendo una dotación con un límite global del 1 % del saldo de los deudores existentes al final del período impositivo (siempre y cuando no exista dotación para ellos). El límite de este saldo no es acumulativo y se deberá calcular para cada ejercicio.
6. **Tipo de gravamen.** El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento. No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior. El tipo de gravamen del 15 por ciento previsto en este apartado no resultará de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta LIS. Tributarán al 20 por ciento las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo general. Las cooperativas de crédito y cajas rurales tributarán al tipo general, excepto por lo que se refiere a los resultados extracooperativos, que tributarán al tipo del 30 por ciento. Tributarán al 10 por ciento las entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
7. **Sociedades Vinculadas.** Siempre que el montante no exceda de 100.000 € están exentas de documentar sus operaciones.

## Autoevaluación

A lo largo del ejercicio impositivo de 201X una empresa compra sillones ergonómicos por importe de 600 € cada uno, son 23, el jefe de contabilidad insiste en que corresponde una deducción de 13.800 €.

- Falso.
- Verdadero.

Muy bien, el límite está en 12.020,24 €.

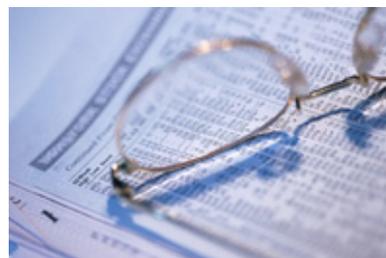
¿No piensas que sería una incorrección?

### Solución

1. Opción correcta
2. Incorrecto

## 2.10.- La contabilidad y el Impuesto de Sociedades.

¿Cómo se reflejará todo lo que hemos visto sobre el Impuesto de Sociedades en la Contabilidad?, pues te invito a que sigas leyendo porque lo vas a descubrir.



En lo que hemos visto hasta ahora en los distintos apartados de este impuesto habrás notado las continuas alusiones a la contabilidad, ha quedado de manera manifiesta visto que fiscalidad y contabilidad van juntas e interrelacionadas para poder determinar el Impuesto de Sociedades. En este apartado vas a estudiar el proceso que se sigue para reflejar contablemente el IS.

Lo primero que debes saber es que en el Plan General de Contabilidad y en el Plan General de Contabilidad de PYMES, queda recogido en sus normas de registro y valoración 13ª y 15ª respectivamente los criterios para el registro contable del impuesto sobre beneficios (entendido como impuesto directo nacional o extranjero calculado a partir del resultado empresarial siguiendo la normativa fiscal que sea de aplicación).

### Debes conocer

En segundo lugar es interesante que estudies esta presentación con las definiciones de los conceptos que vas a utilizar en contabilidad del impuesto.

[Resumen textual alternativo](#)

Vas a ver cuales son las cuentas que debemos utilizar en el registro contable del impuesto.

- A. En el registro del gasto por impuesto corriente utilizaríamos:
- ✓ La cuenta 6300 "Impuesto corriente" por el importe de la cuota líquida.
  - ✓ La cuenta 4720 "Hacienda Pública Acreedora por impuesto de Sociedades" el importe de la cuota diferencial.
  - ✓ La cuenta 473 "Hacienda Pública Retenciones y pagos a cuenta" por el importe de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados.
- B. En el registro del gasto o ingreso por impuesto diferido:
- ✓ 6301 "Impuesto diferido". 633/833 "Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios" y 638/838 "Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios".
  - ✓ 479 "Pasivos por diferencias temporarias", 4740 "Activos por diferencias temporarias deducibles", la 4742 "Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar" y la 4745 "Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio".

## Autoevaluación

**Decir: "equivalen a una obligación de pagar más o devolver menos en el futuro" es.**

- Hablar de impuesto corriente.
- Eso está prohibido por ley y no lo puede hacer.
- El contable lo registrará dentro de la cuenta de "Créditos a compensar del ejercicio".
- El contable lo recogerá como un Pasivo por Impuesto diferido.

No es correcta vuelve a repasar lo que te dice el PGC en la NRV13<sup>a</sup>.

Incorrecta, porque no existe ninguna ley que lo prohíba.

No es la respuesta correcta porque no es una pérdida.

Muy bien. Estás aprendiendo rápido.

### Solución

1. Incorrecto
2. Incorrecto
3. Incorrecto
4. Opción correcta

## 2.11.- Desarrollo general del cálculo del impuesto.

¿Sabes cómo realizarás el cálculo del Impuesto de Sociedades? Presta atención porque es algo complejo.



Hasta ahora has estudiado toda la teoría, en este apartado vas a relacionar esa teoría con la práctica. Verás que en principio resulta sencillo reconocer el hecho y buscar su tratamiento en la normativa fiscal. Realizar ajustes, si fuese necesario, entre la normativa contable y la fiscal para determinar el resultado correspondiente a la base del impuesto a pagar. Para esto te presentamos un ejemplo.

La empresa Confij SA, va a proceder a calcular el Impuesto de Sociedades del ejercicio 201X, su beneficio asciende a 105.000 euros, pero ha de tener en cuenta lo siguiente:

1. La empresa tiene acumuladas sanciones por unas multas de tráfico que contabilizó, que ascienden a 1.000 euros.
2. La empresa tiene registradas retenciones y pagos a cuenta por importe de 23.000 euros.
3. La empresa invirtió en unos nuevos camiones cisternas para el transporte de las mercancías, y quiere acogerse a la deducción que le correspondería según los cálculos en base a lo establecido por la Ley y el Reglamento (por el cumplimiento de los requisitos de emisión de gases según Directiva 88/77/CEE) que asciende a 3.450 euros.
4. A 31 de diciembre del 201X la empresa consideró oportuno dotar una provisión por insolvencias de un cliente del que se supo que su situación financiera era muy complicada. El saldo de 2000 euros estaba vencido y pendiente desde 30 de septiembre.
5. La empresa adquiere ordenadores por importe de 21.000 euros, la vida útil se estima en 2 años, aunque fiscalmente se amortiza en 4 años.
6. La empresa adquirió una máquina por 42.000 euros se le estima una vida útil de 4 años, aunque fiscalmente se amortiza en 3 años.
7. La empresa va a aplicar una base negativa de ejercicios anteriores, por importe de 14.750 euros, registrada en la cuenta 4745 "Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio".

Se pide realizar la liquidación del impuesto, así como la contabilidad derivada del mismo.

### Para saber más

Este enlace te ofrece ayuda de cara a la resolución de la liquidación del Impuesto de Sociedades.

[AYUDA TÉCNICA IS.](#) (7.94 MB)

Seguidamente vamos a desmenuzar la información que nos ofrece el planteamiento para poder calcular la liquidación del impuesto:

- ✔ Con respecto al punto 1) has de saber que las multas y sanciones constituyen una **diferencia permanente** al no considerarse gasto fiscal Art.15,b) del TRLIS. Por tanto suponen un incremento sobre el resultado contable (+1.000 €).
- ✔ Con respecto al punto 3) has de saber que se trata de **una deducción** de las reguladas por el Art.31 del TRLIS y en los Art. 33-38 del RIS, (-3.450 €).
- ✔ Con respecto al punto 4) has de saber que se trata de **una diferencia temporaria** y dará lugar a **un activo por impuesto diferido**, ya que contablemente fue un menor ingreso, pero fiscalmente según lo recogido en el Art. 13 del TRLIS, no se considera de cara al ejercicio 201X, por tanto será en el ejercicio 201X+1 cuando se aplicará fiscalmente si continúa pendiente (+2.000 €).
- ✔ Con respecto al punto 5) has de saber que se trata de **una diferencia temporaria** y dará lugar a un **activo por impuesto diferido**, ya que contablemente fue un menor ingreso, pero fiscalmente según lo recogido en el Art. 11 del TRLIS, se incrementará según la que corresponde en tablas (4 años)( +5.250 €).
- ✔ Con respecto al punto 6) has de saber que se trata de una **diferencia temporaria** y dará lugar a un **pasivo por impuesto diferido**, ya que contablemente fue un menor gasto, fiscalmente según lo recogido en el Art. 11 del TRLIS, se admite como mayor gasto (-3.500 €).

## 2.11.1.- Cálculo de la liquidación.

¿Consideras importante tener en cuenta, siempre, cuando te dispongas a realizar el cálculo del Impuesto de Sociedades, las últimas novedades en materia fiscal?



La respuesta a la pregunta planteada al comienzo es afirmativa, ya que no sólo hay que tenerla en cuenta sino aplicarla en los términos que se establezcan en ella, al final de cada año en la Ley General de Presupuestos y para el periodo impositivo correspondiente al siguiente año, se suele establecer algunas modificaciones relativas a determinados impuestos. Lo anteriormente expuesto sin perjuicio de cualquier otra normativa que pudiese surgir o ser aprobada a lo largo del dicho periodo impositivo.

Si en el anterior sub-epígrafe te planteaba el supuesto de cálculo del impuesto de una empresa, a continuación vamos a desarrollar el cálculo del impuesto:

### Liquidación del Impuesto sobre Beneficios 201X

Conceptos	Importes
Resultados antes de impuestos	105.000 €
Ajustes extracontables ( +/-):	
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Diferencias Permanentes (+).</li> <li>✓ Diferencias Temporarias deducibles:               <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Provisión de los clientes (+). 1.000 €</li> <li>◆ Amortización Ordenadores(+). 2.000 €</li> </ul> </li> <li>✓ Diferencias Temporarias imponibles:               <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Amortización maquinaria (-). - 3.500 €</li> </ul> </li> </ul>	
Base imponible antes de compensación de B.I. negativas. (Resultado Fiscal).	109.750,00 €
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Compensación de Bases Imponibles Negativas.</li> </ul>	- 14.750 €
<b>Deuda tributaria.</b>	<b>44.800 €</b>

Conceptos	Importes
Base imponible. X Tipo Impositivo (25%).	95.000,00 € 23.750,00 €
Cuota íntegra. ✔ Deducciones y bonificaciones (Inversión).	71.250 € -3.450 €
Cuota líquida. ✔ Retenciones.	67.800 € 23.000 €
<b>Deuda tributaria.</b>	<b>44.800 €</b>

## Autoevaluación

Es muy difícil que a la normativa fiscal se le incorporen modificaciones ya que la normativa fiscal tiende a ser la misma a lo largo de los años.

- Falso.  
 Verdadero.

Esta era sencilla, ¿verdad?

Creo que te falta poner más atención, repasa algunos conceptos e inténtalo de nuevo.

### Solución

1. Opción correcta
2. Incorrecto

## **2.11.2.- Contabilidad del Impuesto de Sociedades.**

---

Ahora vas a ver como se refleja el cálculo del Impuesto de Sociedades en Contabilidad.

Vamos a iniciar el proceso contable del impuesto para ello es necesario volver sobre los datos del planteamiento y realizar la contabilidad del

impuesto:

- ✓ Comenzamos con la contabilización del gasto por el impuesto corriente, para lo cual realizaremos la siguiente anotación contable:

6300.	Impuesto <63.050>	<debe>
Corriente.	4752. Hacienda Pública,	<40.050>
	acreedora por Impuesto	<haber>
	de Sociedades.	

473.	Hacienda Pública, <23.000>	<haber>
	retenciones y pagos a	
	cuenta.	

- ✓ Continuamos con la contabilidad de la provisión que fiscalmente generó una diferencia temporaria deducible, al no estar fiscalmente permitida su deducción ( $2000 \text{ €} \times 25\% = 500$ ) y de la amortización de los ordenadores que también generaron diferencia temporaria deducible ( $21.000/2 \text{ años} = 10.500$ ;  $21.000/4 \text{ años} = 5.250$ ;  $10.500 - 5.250 = 5.250$ ;  $5.250 \times 25\% = 1.312,50$ ) si sumamos las dos partidas  $500 + 1.312,50 = 1.812,50 \text{ €}$  cantidad que contabilizaremos:

4740.	Activos por <1.812,5>	<debe>
	diferencias temporarias	
	deducibles.	

6301.	Impuesto sobre <1.812,5>	<haber>
	Beneficio Diferido.	

- ✓ Contabilizamos la amortización de la maquinaria que originó una diferencia temporaria imponible ( $42.000 / 4 \text{ años} = 10.500$ ;  $42.000/3 \text{ años} = 14.000$ ;  $14.000 - 10.500 = 3.500$ ;  $3.500 \times 25\% = 875 \text{ €}$ ):

6301.	Impuesto sobre <875>	<debe>
	Beneficio Diferido.	

479.	Pasivos por <875>	<debe>
	diferencias temporarias	
	imponibles	

- ✓ Registro de la compensación de bases imponibles negativas ( $14.750 \times 25\% = 3.687,50$ ):

6301.	Impuesto sobre <3.687,50>	<debe>
	Beneficio Diferido.	

4745.	Créditos por <3.687,50>	<haber>
	Pérdidas a compensar.	

Por la aplicación de la deducción fiscal por la inversión en los camiones (inversión medioambiental), no corresponde hacer ningún asiento ya que queda aplicada la totalidad de la deducción al haber una cuota integra suficiente para su detracción.

## Autoevaluación

**No es posible que un exceso de amortización contable sobre la fiscalmente permitida por ley se pueda ajustar en el cálculo de la base imponible del Impuesto.**

- Falso.
- Verdadero.

¡Fantástico! Has conseguido captar la idea.

No has conseguido comprender muy bien los ajustes fiscal-contables del impuesto, repasa algunos conceptos e inténtalo de nuevo.

### **Solución**

1. Opción correcta
2. Incorrecto

## 3.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### Caso práctico

**Luna**, está muy satisfecha con sus prácticas en esta empresa, ha estado unos días analizando con el jefe de contabilidad todo lo relacionado con el Impuesto de Sociedades y esto le ha proporcionado una visión más practica de lo que aprendió sobre este impuesto.

Ahora le ha comentado el Jefe de Contabilidad, **Rafael**, que sería bueno que se encargue de preparar los certificados de retenciones a cuenta del IRPF, para entregarle a cada trabajador el suyo, ya que está cerca la campaña del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

**Rafael**, le proporciona los resúmenes anuales 190 y 193, para que repase y compruebe que coinciden lo declarado de forma conjunta, con la suma uno a uno de los certificados individuales.



**Estás en el momento de saber que una de las clasificaciones que se hace de los impuestos, los divide en impuestos directos e indirectos. Has estudiado uno de los más importantes impuestos directos que gravan a las empresas, el Impuesto de Sociedades, pero existe otro importante impuesto directo que soportamos todos los residentes en territorio español y que vas a estudiar a continuación, ¿te imaginas cuál será?... sigue leyendo y descubrirás de que impuesto se trata.**

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), aparece en España en 1979. Es un impuesto directo, y de naturaleza personal, que grava la renta disponible del sujeto, obtenida a lo largo de un año, siendo además un impuesto progresivo, que se rige por un sistema de auto liquidación por parte del contribuyente, sujeta a la comprobación e investigación que pueda llevar a cabo la Administración tributaria. Por tanto, el objeto de este impuesto es la renta del contribuyente.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha sido regulado por:

- ✔ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los residentes y sobre el Patrimonio. (BOE 29-11-2006).
- ✔ Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31-03-2007).
- ✔ Disposiciones relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contenidas en las Leyes de Comunidades Autónomas aplicables en los distintos ejercicios.
- ✔ Otras disposiciones.

Para el estudio de este impuesto vamos a tomar la citada normativa como marco de referencia, sin perjuicio de que exista otra posterior que deberás conocer, analizar e intentar comprender su aplicación en los términos que lo hacemos con esta otra.

## Para saber más

En este enlace aprenderás más del origen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

[Historia y evolución del IRPF en España.](#) (0.11 MB)

En este enlace accederás a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

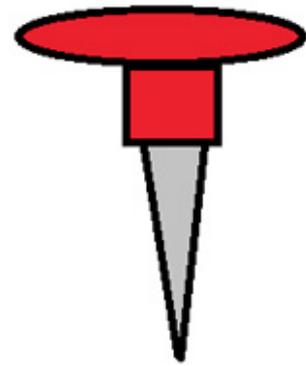
[Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación.](#)

## 3.1.- Hecho imponible y rentas exentas.

---

¿Cuál crees qué es el hecho imponible del IRPF? ¿Y las rentas exentas qué partidas la formarán?, te invito a que leas lo que viene a continuación.

En la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del IRPF (de aquí en adelante la LIRPF y la cual vamos a utilizar como marco para ver todo lo relativo a este impuesto), en su Capítulo I define lo que es el hecho imponible y las rentas exentas. El Art. 6 de la LIRPF establece que el **hecho imponible**, está constituido por **la obtención de renta por el contribuyente**, pero te preguntará ¿qué partidas forman parte de esta renta?, pues bien en este mismo artículo se establece que la renta del contribuyente está compuesta por:



- a. Los rendimientos del trabajo.
- b. Los rendimientos del capital.
- c. Los rendimientos de la actividad económica.
- d. Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- e. Las imputaciones de renta que establezcan por ley.

No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.

Ahora ya sabes qué es el hecho imponible objeto de este impuesto, y que rentas del contribuyente lo constituyen, te falta saber también, que hay determinados tipos de rentas que están exentas de tributar por este impuesto, todas ellas están enumeradas en la LIRPF, en su Art.7, Art. 33.4 y también en las Disposiciones Adicionales. A continuación te expongo algunas de las rentas exentas más destacables, y te invito a que leas los artículos citados anteriormente para conocerlas todas:

1. Las **prestaciones públicas** extraordinarias por actos de terrorismo. Las **indemnizaciones** como consecuencia de **responsabilidad civil por daños personales**, en la cuantía legal o judicialmente reconocida. Las **indemnizaciones por despido o cese del trabajador**, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias. Las **indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas** por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos.
2. Las **prestaciones** reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan **como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez**. Las **prestaciones económicas** percibidas de instituciones públicas con motivo del **acogimiento** de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas.
3. Las **becas** públicas y las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos

- percibidas **para cursar estudios reglados**, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.
4. Las **anualidades por alimentos** percibidas de los padres en virtud de decisión judicial.
  5. Los **premios** literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen. Los **premios de las loterías** y apuestas organizadas por la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, la Cruz Roja Española y la ONCE.
  6. Las **prestaciones por desempleo** reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad **de pago único**, con el límite de 15.500 euros, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.
  7. Los **rendimientos del trabajo** percibidos por trabajos efectivamente **realizados en el extranjero**, bajo determinadas condiciones.

## Autoevaluación

**En un matrimonio, el marido recibe una pensión por invalidez parcial, por tanto sabe que esta renta está exenta de tributar por el IRPF.**

- Falso.
- Verdadero.

Cierto la ley establece como exenta sólo la gran invalidez o la incapacidad permanente absoluta.

Creo que debes repasar, esta era muy fácil.

### Solución

1. Opción correcta
2. Incorrecto

## 3.2.- Contribuyentes - sujetos pasivos.

En este apartado vas a ver dos nuevos conceptos en relación con este impuesto.

Estos dos nuevos conceptos en este impuesto que estamos estudiando, el IRPF, adquieren el mismo significado, puesto que coinciden ambos en la misma persona física. Te estarás preguntando ¿cómo puede ser esto?, bien pasamos directos a analizar que es cada uno de ellos para después centrarnos en la definición que hace la LIRPF de contribuyente.



El **sujeto pasivo** de un impuesto es, según se define en la propia Ley General Tributaria (LGT de aquí en adelante) en su artículo 36, *el **obligado tributario** que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo*. Por otro lado define al **contribuyente** como *el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible*.

Para que te sea más fácil captar estos dos conceptos te propongo un ejemplo muy sencillo. Todos, cuando compramos cosas, por ejemplo una silla, soportamos un impuesto que seguro que también te resulta conocido y familiar el IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido), este impuesto es indirecto porque grava el consumo, en este caso el sujeto pasivo es el empresario, el cual al precio de mercado de su producto, le añade el IVA, el cual tendrá que repercutir (obligación tributaria principal) y tendrá que liquidar e ingresar posteriormente en Hacienda Pública (obligación formal), y el contribuyente serás en este caso, tú, que has pagado ese IVA. No ocurre lo mismo con el impuesto que estamos estudiando ahora, el IRPF, definimos el mismo como un impuesto directo, y es por ello que coinciden el obligado tributario de cumplir la obligación tributaria principal y formal (informar, declarar la renta individual y presentar la auto liquidación) con la realización del hecho imponible (ingresar o pagar la cuota resultante de la declaración). Después de este ejemplo espero que te haya quedado claro el significado de estos dos conceptos.

Veamos, pues ahora, quienes son los **contribuyentes** según se define en el Art. 8 de la LIRPF. Son contribuyentes por este impuesto:

- a. Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.
- b. Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en la Ley.
- c. Las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

No tendrán la consideración de contribuyentes las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a las que se refiere el Art. 35 de la LGT.

**Para saber más**

Es importante que leas esta presentación.

[Resumen textual alternativo](#)

## Autoevaluación

Relaciona los **CONCEPTOS** con las **DEFINICIONES**, escribiendo el número asociado al tipo de empresa en el hueco correspondiente.

### Ejercicio de relacionar

Concepto	Relación	Definiciones
Contribuyente.	<input type="checkbox"/>	1. Un jefe de la Oficina Consular.
Contribuyente.	<input type="checkbox"/>	2. Una Comunidad de Bienes
No Contribuyente.	<input type="checkbox"/>	3. Una persona que soporta el Impuesto sobre su disponibilidad económica.

Enviar

Un jefe de la Oficina Consular y una persona que soporta el Impuesto sobre su disponibilidad económica son contribuyentes, y una Comunidad de Bienes no es contribuyente como tal.

## 3.3.- Periodo impositivo, devengo del impuesto e imputación temporal.

Seguro que ya te habrás preguntado: ¿Cuándo he de declarar una determinada renta?, si continúas leyendo lo aprenderás.



Una aproximación al concepto de periodo impositivo, en el caso concreto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sería definirlo como ese intervalo de tiempo en el que el sujeto pasivo obtiene rentas, quedando sujeto y obligado a tributar por ellas.

La Ley del IRPF de 35/2006 en su Art. 12 y 13, establece como regla general que **el periodo impositivo será el año natural**, ello implica que el impuesto se **devenga el 31 de diciembre de cada año**. Ahora bien, pero ¿qué ocurre cuando el contribuyente por ejemplo fallece, en una fecha distinta al 31 de diciembre? en ese caso (es el único), **es la fecha del fallecimiento**, la que determina **el final del periodo impositivo** y por tanto **se devengará** el impuesto hasta esa fecha.

Entendidos estos dos conceptos, vamos a definir la **imputación temporal** de de los ingresos y los gastos, para ello la Ley establece (Art. 14 LIRPF), que como **regla general**, los ingresos y los gastos que determinan la renta se imputarán al periodo impositivo que correspondan de acuerdo con tres criterios:

1. Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al periodo impositivo en el que sean exigibles por su perceptor.
2. Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.
3. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

### Citas para pensar

"Lo más difícil de entender en este mundo es el impuesto sobre la renta".

*Albert Einstein*

Pero también establece la ley unas **reglas especiales** (Art.14 de la LIRPF), entre las que destacamos las siguientes:

1. Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse **pendiente de resolución judicial**, los importes no satisfechos **se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiriera firmeza**.
2. Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo **se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles**, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, **auto liquidación complementaria**, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.
3. **La prestación por desempleo percibida en su modalidad de pago único** de acuerdo con lo establecido en la normativa laboral **podrá imputarse en cada uno de los períodos impositivos** en que, de no haber mediado el pago único, se hubiese tenido derecho a la prestación.
4. En el caso de **operaciones a plazos o con precio aplazado**, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes.

Finalmente la Ley establece que el contribuyente que pierda su condición por **cambio de residencia**, tendrá que imputar su renta e integrarla en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, auto liquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Y por otro lado en el **caso de fallecimiento del contribuyente**, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible **del último período impositivo** que deba declararse.

## Autoevaluación

**Un trabajador despedido en 201X, no cobró su finiquito hasta 201X+1 por estar pendiente del juzgado la resolución, aunque estos ingresos los imputará a 201X.**

- Verdadero.
- Falso.

Deberías repasar las reglas especiales que establece la LIRPF en su Art.14.

Ánimo, lo estás entendiendo muy bien.

### Solución

1. Incorrecto

2. Opción correcta

## 3.4.- Definición y determinación de la renta gravable.

---

¿Quién no ha oído hablar de declarar la renta? ¿Sabes exactamente qué conceptos se consideran renta a efectos del impuesto?

Comencemos este apartado definiendo cuales son las rentas gravables de cara a poder determinar las mismas. En primer lugar, para poder abarcar este epígrafe con más detalle sería conveniente que leas la LIRPF en sus Art. del 17 al 39, donde encontrarás todo lo que aquí se va a exponer de manera detallada. A continuación te detallo cuales son las rentas gravables:



- ✓ **Rendimientos íntegros del trabajo.** Art. 17-20 de la LIRPF. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.
- ✓ **Rendimientos del capital.** Art. 21-26 de la LIRPF. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste.
- ✓ **Rendimientos de las actividades económicas.** Art. 27-32 de la LIRPF. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.
- ✓ **Ganancias y pérdidas patrimoniales.** Art. 27-39 de la LIRPF. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por la LIRPF se califiquen como rendimientos.

Has de saber que todos estos rendimientos están **minorados** por **reducciones** particulares y **gastos deducibles**, la LIRPF establece para cada uno de ellos las condiciones particulares. También algunos rendimientos, además de estas reducciones generales, tienen otras reducciones especiales.

## Para saber más

Es importante que veas esta presentación sobre los detalles de lo anteriormente expuesto.

[Resumen textual alternativo](#)

## Autoevaluación

**Un señor que trabaja para una empresa y, también tiene una finca de naranjos en producción.**

- Incluirá como renta sólo lo percibido por la finca de los naranjos.
- Eso está prohibido por ley y no puede tener dos fuentes de ingresos.
- Incluirá en su renta el 50 % de su renta del trabajo y el 50 % de su renta por la actividad económica.
- Incluirá el 100 % de su renta del trabajo y el 100 % de su renta por actividad económica.

No es correcta vuelve a repasar lo que son rentas del contribuyente.

Incorrecta, porque no existe ninguna ley que lo prohíba.

No es la respuesta correcta porque no es correcto el cálculo del 100%.

Muy bien. Estás aprendiendo rápido.

### Solución

1. Incorrecto
2. Incorrecto
3. Incorrecto
4. Opción correcta

## 3.5.- Integración y compensación de rentas.

¿En qué consiste la integración y compensación de rentas? Si presta atención te resultará sencillo.

Hasta ahora has aprendido sobre el hecho imponible del impuesto, las rentas exentas y las rentas gravables, estos conceptos son la base para la determinación de la renta sometida a gravamen.



Existen dos tipos de renta: general y del ahorro, atendiendo a esta clasificación de la renta, la LIRPF establece que la BI se dividirá en **base imponible general** y en **base imponible del ahorro**. La ley establece que para el cálculo de la renta del periodo impositivo correspondiente **las cuantías positivas o negativas de las rentas se integrarán y compensarán**. En la siguiente tabla verás como se realiza y en qué consiste el proceso de integración de rentas:

### Cálculo de la Base imponible general y del ahorro.

La base imponible general Según se establece en el Art. 48 de la LIRPF es la suma de =	La base imponible del ahorro según se establece en el Art. 49 de la LIRPF es la suma de =
Saldo resultante de integrar y compensar los rendimientos e imputaciones de la renta general (1).	Saldo resultante de integrar y compensar los rendimientos incluidos como <u>renta del ahorro</u> , si este fuese negativo, solo, se compensará con el positivo que se pudiera obtener en los 4 años siguientes. (1).
Saldo Positivo resultante de integrar y compensar las P y G patrimoniales originadas en la transmisión de elementos patrimoniales (2). <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Si el saldo de (2) es negativo, entonces, un 25% de (2) se compensará con (1).</li> <li>✓ Si tras lo anterior existe todavía más saldo negativo, tendremos 4 años para compensarlo, en los mismos términos.</li> </ul>	Saldo Positivo resultante de integrar y compensar las P y G patrimoniales incluidas como renta del ahorro, si este fuese negativo, solo, se compensará con el positivo que se pudiera obtener en los 4 años siguientes. (2).
<b>BI General = 1+2</b>	<b>BI del Ahorro = 1+2</b>

## Para saber más

Aquí en este enlace puedes leer un artículo donde se explica como aplicar lo que acabas de ver.

[Cómo determinar la base imponible del IRPF.](#)

## 3.6.- Mínimo personal y familiar. Reglas especiales de valoración.

¿Sabes cuáles son esos mínimos? Pues en este apartado vas a conocerlos.

La LIRPF establece en su Título 5 (Art. 56 a 61) la adecuación de este impuesto a las circunstancias familiares y personales del contribuyente. Existe una parte de la renta que los contribuyentes necesitamos para cubrir nuestras necesidades básicas y por tanto no han de someterse a tributación en este impuesto, esta parte de la renta es el mínimo personal y familiar.

**"El mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas, personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación en este impuesto. Será el resultado de sumar el mínimo del contribuyente, y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad " (Art. 56 de la LIRPF) .**

Éste mínimo se configura técnicamente como un tramo a tipo cero, lo cual supone aplicar la tarifa a la base liquidable general, y hallar la cuota íntegra general correspondiente, y aplicar la tarifa al importe del mínimo personal y familiar y este resultado restarlo de la operación anterior. Si el mínimo personal y familiar, fuese superior a la base liquidable general, **al exceso** se le aplicaría el mismo procedimiento respecto de la base liquidable del ahorro.

Este mínimo es el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes ,ascendientes y discapacidad.

El **MÍNIMO DEL CONTRIBUYENTE** se establece en 5.550 €, incrementándose en 1.150€ si tiene más de 65 años y adicionalmente en 1.400 €, si tiene más de 75 años.

### **MÍNIMO POR DESCENDIENTES:**

Para beneficiarse del **mínimo por descendientes**, éstos han de cumplir los siguientes **requisitos**:

- ✓ **Convivir con el contribuyente que aplica el mínimo familiar.** La determinación de tal circunstancia ha de realizarse atendiendo a la situación existente a fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre normalmente).

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los descendientes que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados. Desde el 1 de enero de 2015 se asimila a la convivencia la dependencia económica, salvo que se satisfagan anualidades por alimentos a favor de dichos hijos.

- ✓ Ser **menor de 25 años** a la fecha de devengo del impuesto (31 diciembre o fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto de 31 diciembre) o tener un grado de discapacidad igual o superior al 33%, cualquiera que sea su edad y siempre que se cumplan el resto de requisitos exigidos.
- ✓ **No tener rentas anuales superiores a 8.000 €**, excluidas las exentas.
- ✓ **Que el descendiente no presente declaración de IRPF con rendimientos superiores a 1.800 euros** ya sea autoliquidación o borrador debidamente suscrito y confirmado.

Se asimilan a los descendientes las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19) ha otorgado a las CCAA competencias normativas sobre el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el gravamen autonómico. En uso de la citada competencia normativa, las Comunidades de Illes Balears, Castilla y León y Madrid han regulado el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo de su gravamen autonómico.

Para aplicar el **MÍNIMO POR ASCENDIENTES**, éstos han de cumplir los requisitos siguientes:

- ✓ El ascendiente **deberá tener mas de 65 años o discapacidad con un grado de discapacidad igual o superior al 33% cualquiera que sea su edad.**
- ✓ **Que conviva con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo.** Se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.
- ✓ Que **no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.**
- ✓ Que el ascendiente **no presente declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros** ya sea autoliquidación o borrador debidamente suscrito y confirmado.

A continuación te presentamos una tabla esquemática donde puedes observar los mínimos que establece la LIRPF:

Tabla Mínimo personal, familiar y por discapacidad		
Mínimo del contribuyente	General	5.550 €
	Más de 65 años	5.550 €+1.150€
	Más de 75 años	5.550 €+1.150€+1.400€
Mínimo por descendientes (menores de 25 años o discapacitados)	1º	2.400
	2º	2.700
	3º	4.000
	4º y siguientes	4.500
	Discendientes menores 3 años: se incrementará el anterior en	2.800
Mínimo por ascendientes	Más de 65 años o discapacitado	1.150
	Más de 75 años	1.150 € +1.400 €

Esta tabla viene a mostrar la adecuación del IRPF en función de la situación personal y familiar del contribuyente. Por ello, se concreta un mínimo para cuantificar cuya función consiste en cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del

contribuyente, no se somete a tributación por el Impuesto.

En caso de fallecimiento de un descendiente que genere derecho al mínimo por descendientes, la cuantía será de 1.836€ por ese descendiente. Para calcular el mínimo correspondiente al resto de descendientes, no se tendrá en cuenta al descendiente fallecido.

## MÍNIMO POR DISCAPACIDAD

El mínimo por discapacidad es la suma de los mínimos que correspondan por:

- ✓ Mínimo por discapacidad del contribuyente.
- ✓ Mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes.

## MÍNIMO POR DISCAPACIDAD DEL CONTRIBUYENTE

En función del grado de discapacidad del contribuyente, el mínimo podrá ser de las siguientes cuantías:

- ✓ **3.000 euros anuales** cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.
- ✓ **9.000 euros anuales** cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

**El mínimo por discapacidad del contribuyente se incrementará**, en concepto de **gastos de asistencia**, en **3.000 euros anuales** cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

En definitiva, el mínimo por discapacidad del contribuyente alcanzará las siguientes cuantías:

Grado de discapacidad	Discapacidad	Gastos asistencia	Total
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 .....	3.000	---	3.000
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 y que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida.....	3.000	3.000	6.000
- Igual o superior al 65 por 100 .....	9.000	3.000	12.000

Tienen la consideración de **personas con discapacidad, a efectos del IRPF**, los contribuyentes que acrediten **un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100**.

**El grado de discapacidad, la necesidad de ayuda de terceras personas o la movilidad reducida** deberán acreditarse mediante **certificado o resolución** expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (**IMSERSO**) o el **órgano competente de las Comunidades Autónomas**. El Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, (BOE de 26 de enero de 2000), regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad.

## Condiciones de aplicación del mínimo por discapacidad

**a) La determinación de las circunstancias personales y familiares** que deben tenerse en cuenta para la aplicación del mínimo por discapacidad se realizará atendiendo a la **situación existente a la fecha de devengo del impuesto**

(normalmente, el 31 de diciembre o en la fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto del 31 de diciembre).

Sin perjuicio de lo anterior, el mínimo por discapacidad será aplicable en los casos en que el descendiente haya fallecido durante el período impositivo.

**b) La aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes está condicionada a que cada uno de ellos genere derecho a la aplicación del respectivo mínimo**, es decir, mínimo por ascendientes o mínimo por descendientes.

**c) Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.**

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

**d) No procederá la aplicación de estos mínimos** cuando los ascendientes o descendientes presenten declaración por el IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

Y recuerda que debes tener presente lo siguiente:

- ✓ Si dos o más contribuyentes tienen derecho a deducción por descendientes, ascendientes o discapacidad, su importe se prorrateará entre ellos a partes iguales, correspondiendo siempre a los de grado de parentesco más cercano, en primer lugar, salvo que **no tengan rentas anuales superiores a 8.000 euros**, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.
- ✓ No corresponde la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, si los que generan el dicho derecho **presentan declaración por IRPF**.
- ✓ Para la aplicación del mínimo por ascendientes, estos tendrán que convivir con el contribuyente **al menos la mitad del período impositivo**.
- ✓ La determinación de las circunstancias que deban tenerse en cuenta serán las que existan a la **fecha de devengo del impuesto**.

## Debes conocer

En este enlace puedes ver una aplicación para el cálculo de retención del IRPF:

[Cálculo de retenciones del IRPF](#)

## Autoevaluación

Relaciona el tipo de mínimo personal y familiar a aplicar según el tipo de contribuyente escribiendo el número asociado al tipo de contribuyente en el hueco correspondiente.

### Ejercicio de relacionar

Tipo de mínimo personal y familiar	Relación	Tipo de contribuyente
5.550 euros anuales	<input type="radio"/>	1. Contribuyente con una edad de 80 años.
6.700 euros anuales	<input type="radio"/>	2. Contribuyente con edad de 74 años.
8.100 euros anuales	<input type="radio"/>	3. Contribuyente con una edad de 45 años.

Enviar

5.550 euros son los que aplicará un contribuyente de edad 45 años, 6.700 euros es el mínimo que aplicará un contribuyente de edad 74 años, y 8.100 euros anuales que aplicará un contribuyente de edad 80 años.

## 3.7.- Regímenes de determinación de la base imponible.

¿Sabes que existen distintas formas de calcular la base imponible? sigue leyendo y lo vas a conocer un poquito mejor.



Es necesario definir las magnitudes, que nos servirán de base para llegar a su determinación del impuesto a pagar. Por ello, hay un concepto que seguro que ya te resulta familiar y es fundamental que lo conozcas detalladamente, es la **base imponible**. La base imponible está constituida por la **renta del contribuyente** (constituida por la medición o valoración del hecho imponible) bien sea renta general o renta del ahorro y se calcula integrando y compensando las cuantías positivas y negativas de las rentas del contribuyente de acuerdo a como establece la Ley, ello implica realizar una de las etapas de cálculo más complejas de este impuesto.

Podemos decir de manera resumida, aplicando lo aprendido hasta ahora, que para la **cuantificación de la Base Imponible seguiremos las siguientes etapas:**

1. **Determinar la renta del contribuyente en ese periodo impositivo.** Los rendimientos netos (ingresos menos gastos) y las pérdidas y ganancias patrimoniales (valor adquisición menos valor de transmisión). Aplicar las reducciones para cada tipo de rendimiento e integrar y compensar las rentas según su origen, como vimos anteriormente.
2. **Minorar la renta del periodo según los mínimos personales y familiares,** teniendo en cuenta la escala estatal y autonómicas.

Este cálculo lo podemos realizar según distintos métodos, según establece la Ley General Tributaria (Art. 50-51 y 52) y la LIRPF (Art. 15-16-28-30 y 31):

1. **El método de estimación directa** de manera general, siempre que el contribuyente se base en sus declaraciones o documentos y en datos consignados en libros y registros y en los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con la obligación tributaria (a comprobar si llega el caso por la Administración). Los rendimientos de actividades económicas se harán en **estimación directa normal o simplificada** (cuando el importe neto de la cifra de negocio no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior). La renuncia o exclusión de la estimación directa simplificada obliga al contribuyente a declarar en estimación directa normal durante los tres ejercicios siguientes.
2. **El método de estimación objetiva.** Se utiliza para los rendimientos de determinadas actividades económicas (Art.16, 2.b) la Ley establece los supuestos de aplicación del método de estimación objetiva, consistentes en los límites de cuantías, pudiéndose aplicar en general para la estimación de la PYMES y de profesionales. Tiene carácter voluntario para los obligados tributarios. La renuncia o exclusión de la estimación objetiva obliga al contribuyente a declarar en estimación directa durante los tres ejercicios siguientes. La aplicación se fijara por la naturaleza de la actividad o bien por **módulos objetivos**, como por ejemplo

entre ellos, el número de trabajadores, el importe de las compras, etc., con lo cual no necesita de excesivos apoyos contables o registrales.

3. **El método de estimación indirecta** se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas, resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora, incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales, desaparición o destrucción, de los libros y registros contables o de los justificantes. Utiliza para ello la aplicación de signos, índices o módulos, también se aplicará este método cuando el contribuyente haya renunciado al método de estimación objetiva.

## Recomendación

En el siguiente enlace tienes el cálculo de la cuota íntegra autonómica correspondiente a la base liquidable general se realizará de la siguiente forma según la escala autonómica de Castilla y León:

1. A la base liquidable general (sin descontar el importe del mínimo personal y familiar) se le aplicarán los tipos correspondientes a la escala autonómica o complementaria del impuesto.
2. Se aplicará la misma escala a la parte de base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar.
3. Se restará a la cuota resultante del apartado 1; la cuota resultante del apartado 2;

[Escala autonómica de Castilla y León.](#)

## Autoevaluación

**La empresa donde trabajas te entrega un certificado con tu retribución del periodo impositivo anterior, te dispones a calcular tu declaración de la renta. Para el cálculo de la base imponible, utilizarás el método de estimación directa normal.**

- Falso.
- Verdadero.

Muy bien, has captado la idea.

Repasa los métodos de cálculo de la base imponible, descubrirás dónde fallas.

## **Solución**

1. Opción correcta
2. Incorrecto

## 3.8.- Base liquidable.

Se presenta un nuevo concepto que no has visto hasta ahora para este impuesto, y cuyo cálculo supone un paso más en su determinación, sigue leyendo.

Según establece la Ley General Tributaria la base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la Ley. En el caso particular del impuesto que estudiamos aquí, la base liquidable la clasificamos en general y del ahorro. (Art. 50 LIRPF).



### Citas para pensar

"Estoy a favor de reducir impuestos bajo cualquier circunstancia y por cualquier excusa, por cualquier razón, en cualquier momento en que sea posible".

*Milton Friedman.*

A continuación verás como se determina cada una de ellas según la norma:

- ✓ La **base liquidable general** estará constituida por el resultado de practicar en la base imponible general, exclusivamente y por este orden, las reducciones a que se refieren los artículos 51, 53, 54, 55, 61 bis y disposición adicional undécima de esta Ley, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de dichas disminuciones. Estas **reducciones** serán:
  - ◆ **Reducción por pensiones compensatorias.**
  - ◆ **Reducción por cuotas y aportaciones a partidos políticos.**
  - ◆ Reducciones por atención a situaciones **de dependencia y envejecimiento**:
    - Reducciones **por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.**
    - Reducciones **por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad.**
    - Reducciones **por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social**: podrán reducir la base imponible general las aportaciones y contribuciones a los siguientes sistemas de previsión social:
      - ✦ Planes de pensiones

- ✳ Mutualidades de previsión social
- ✳ Planes de previsión asegurados
- ✳ Planes de previsión social empresarial
- ✳ Primas satisfechas a **seguros privados** que cubran exclusivamente el riesgo de **dependencia severa o gran dependencia. Desde el ejercicio 2013** también darán derecho a reducción las contribuciones empresariales a **seguros colectivos de dependencia**, efectuadas de acuerdo con lo dispuesto en la disposición adicional primera del texto refundido de la ley de regulación de planes y fondos de pensiones. Como tomador figurará exclusivamente la empresa y la condición de asegurado y beneficiario corresponderá al trabajador.

**El conjunto de las aportaciones anuales máximas** realizadas a los sistemas de previsión social incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, que puedan dar derecho a reducir la base imponible general **no podrá exceder de 8.000 euros. Además**, a partir de 1 de enero de 2013, para **seguros colectivos de dependencia** contratados por empresas para cubrir compromisos por pensiones **se estableció un límite adicional propio e independiente de 5.000 euros anuales.**

El límite anterior se aplicará individualmente a cada partícipe integrado en la unidad familiar. Además de las reducciones anteriores, los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos del trabajo ni de actividades económicas o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, podrán reducir de la base imponible general las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión antes citados de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge, con el límite máximo de 2.500 euros anuales, sin que esta reducción pueda generar una base liquidable negativa. Además de las reducciones anteriores, los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos del trabajo ni de actividades económicas o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, podrán reducir de la base imponible general las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión antes citados de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge, con el límite máximo de 2.500 euros anuales, sin que esta reducción pueda generar una base liquidable negativa.

- ✓ La **base liquidable del ahorro** será el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente o importe no aplicado, si lo hubiera, de la reducción por pensiones compensatorias y la reducción por cuotas y aportaciones a partidos políticos, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal disminución.

**Entre las novedades Fiscales de los Planes de Pensiones, destacamos que:**

- ✓ Desde 01/01/2015 los límites anuales de aportación a Planes de

Pensiones es independiente de la edad del partícipe.

- ✓ Se mantiene la posibilidad de rescatar derechos consolidados relativos a aportaciones con 10 no más años de antigüedad a contar desde el 1 de enero de 2015.
- ✓ Reducción del número de tramos y de los tipos marginales en IRPF.
- ✓ Etc.

## Recomendación

Te recomendamos que veas el siguiente enlace sobre las Novedades Fiscales de los Planes de Pensiones:

[Novedades Fiscales de los Planes de Pensiones.](#)

## Para saber más

Te invito a que veas esta presentación, vas a conocer más aspectos sobre el cálculo de cada una de las cuotas que hemos visto aquí.

[Resumen textual alternativo](#)

## 3.9.- Cálculo del impuesto.

¿Cómo piensas que será el proceso para cuantificar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?, sigue leyendo y lo descubrirás

El **cálculo del impuesto supone determinar en primer lugar las cuotas íntegras**, tanto la estatal como la autonómica, en segundo lugar calcular la cuota líquida estatal y autonómica, y finalmente determinar la **cuota diferencial**, resultado de la declaración.



Vamos a comenzar definiendo los conceptos de cuotas íntegras.

La **cuota íntegra estatal** del impuesto es la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a las bases liquidables general y del ahorro, respectivamente. Los tipos de gravamen, citados, se corresponden con los establecidos, por la escala general del impuesto. En resumen, la cuota íntegra estatal será la suma de las siguientes cantidades:

Base liquidable general x tarifa estatal = cuota íntegra general estatal

Base liquidable del ahorro x tipo estatal = cuota íntegra del ahorro estatal.

Cuota íntegra estatal = cuota íntegra general estatal + cuota íntegra del ahorro estatal.

Se entiende por **tipo medio de gravamen general estatal**, el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de la escala general del impuesto, por la base liquidable general, expresada con dos decimales. Viene regulada en los Art. 62 a 66 de la LIRPF. La **cuota íntegra autonómica** del impuesto es la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a la base liquidable general y del ahorro, respectivamente. Los tipos de gravamen, citados, se corresponden con los establecidos, por la escala autonómica del impuesto. Se entiende por **tipo medio de gravamen general autonómico** el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de la escala autonómica del impuesto, por la base liquidable general, expresada con dos decimales. Viene regulada en los Art. 73 a 78 de la LIRPF.

En cuanto a las cuotas líquidas, se define la **cuota líquida estatal**, como el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en la LIRPF, y el 50 % del importe total de las deducciones a que tengan derecho los contribuyentes por ejercer actividades económicas, por realizar donativos, por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, por el depósito en cuentas ahorro-empresa, y por alquiler de la vivienda habitual. El resultado de estas operaciones no podrá ser negativo. Viene regulada en los Art. 67 y 68 de la LIRPF.

La **cuota líquida autonómica** se define como el resultado de disminuir la **cuota íntegra autonómica**, en la suma del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en la LIRPF, con los límites y requisitos de situación patrimonial, establecidos en su artículo 70, el 50 % del importe total de las deducciones descritas anteriormente, y con los límites y requisitos de la situación patrimonial previstos en los artículos 69 y 70, y el importe de las deducciones

establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas por ley. De igual manera, el resultado de estas operaciones no podrá ser negativo. Viene regulada en el Art. 77 de la LIRPF. En resumen, la cuota íntegra autonómica (artículos 74 a 77 de la LIRPF) será la suma de las siguientes cantidades (el IRPF se encuentra cedido en un 50%):

Base liquidable general x tarifa autonómica = cuota íntegra general autonómica.

Base liquidable del ahorro x tipo autonómica = cuota íntegra del ahorro autonómica.

Cuota íntegra autonómica = cuota íntegra general autonómica + cuota íntegra del ahorro autonómica.

## Recomendación

En el siguiente enlace puedes ver varios ejemplos del cálculo de la cuota íntegra.

[Ejemplos prácticos del cálculo de cuota íntegra.](#)

En el siguiente enlace puedes ver la aplicación de ayuda de la Agencia Tributaria en la determinación de la Cuota íntegra estatal:

[Cuota íntegra estatal.](#)

## Para saber más

Te invito a que veas esta presentación, vas a conocer más aspectos sobre el cálculo de cada una de las cuotas que hemos visto aquí.

[Resumen textual alternativo](#)

## Autoevaluación

**Para calcular la cuota íntegra estatal de un contribuyente tendremos que tener en cuenta.**

- El mínimo personal que le corresponde.

-----

- Aplicar el gravamen de la base liquidable general estatal.

Aplicación del gravamen al mínimo personal.

Obligatoriamente tendremos que deducirnos los gastos en vivienda habitual.

Mostrar retroalimentación

## Solución

1. Correcto
2. Correcto
3. Correcto
4. Incorrecto

## 3.10.- Cuota diferencial. Tributación familiar. Regímenes especiales.

---

Hemos llegado al final del proceso de obtención del importe a tributar por el IRPF, sólo queda saber cuál será su resultado.

La **cuota diferencial**, viene definida en el Art.79 de la LIRPF como el resultado de restar a la cuota líquida total del impuesto, (cuota líquida estatal más la autonómica) los importes:

- ✓ La deducción por doble imposición internacional. (Art. 80 LIRPF).
- ✓ La deducción por obtención de rendimientos del trabajo o de actividades económicas. (Art. 80 bis LIRPF).
- ✓ Las deducciones por Transparencia Fiscal Internacional.
- ✓ Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta, así como las cuotas satisfechas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.
- ✓ Las retenciones, los pagos a cuenta y los pagos fraccionados.



**Adicionalmente**, se podrán deducir si no se ha solicitado a la Administración Tributaria, el abono de la deducción de forma anticipada:

- ✓ La deducción por maternidad, de **1.200 euros por cada hijo menor de 3 años**, en los términos previstos en el Art. 81 de la LIRPF. Los contribuyentes del IRPF con derecho a esta deducción pueden solicitar el abono anticipado de la misma.

En cuanto a la **tributación familiar**, la ley establece (Art. 82-84 LIRPF) que la tributación puede ser conjunta o individual. Podrán tributar conjuntamente teniendo en cuenta la situación familiar que exista a 31 de diciembre de cada año, las unidades familiares formadas por: los cónyuges y los hijos, y en el caso de separación, los cónyuges separados con sus hijos. No se puede formar parte de dos unidades familiares. Esta opción de tributación no vincula para periodos sucesivos, pudiendo cambiar de un año para otro. Si uno de los miembros opta por tributar de forma individual el resto de la unidad familiar deberá de tributar de forma individual, uno por uno. Para cualquiera de las dos opciones, serán

Finalmente, como ya establecimos en la definición del hecho imponible de este impuesto, nos encontramos con las imputaciones de renta, que van a constituir los llamados **regímenes especiales** y por los que imputaremos dichas rentas reguladas en los Art. 85 a 95 de la LIRPF. Estos regímenes especiales son los originados por:

- ✓ Imputación de rentas inmobiliarias.
- ✓ Régimen de atribución de rentas.
- ✓ La transparencia fiscal internacional.
- ✓ Los derechos de imagen.
- ✓ Régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español.

- ✔ Las instituciones de inversión colectiva.

## Recomendación

En el siguiente enlace puedes ver con más detalle las deducciones por maternidad:

[Deducciones por maternidad.](#)

## Para saber más

Te invito a que entres en este enlace, y leas este artículo sobre el régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español.

[Régimen especial de los trabajadores desplazados a territorio español.](#)

## Autoevaluación

**Los regímenes especiales sólo obligan a unos pocos contribuyentes, en concreto a los que tienen que imputar rentas procedentes de imputación de rentas inmobiliarias.**

- Falso.
- Verdadero.

Muy bien, ésta era sencilla.

Creo que no lo has entendido, obliga a todos los contribuyentes que tengan que imputar rentas como las reguladas en los Art. del 85 al 95 de la LIRPF.

**Solución**

1. Opción correcta
2. Incorrecto

## 3.11.- Gestión del impuesto.

¿Quieres saber en qué consiste la gestión del impuesto?

En este apartado vas a estudiar el procedimiento de gestión del impuesto, que abarca como el contribuyente sujeto al IRPF, está obligado a declarar, auto liquidar el impuesto y a ingresar la cantidad positiva resultante, además de otras obligaciones formales, y bajo su responsabilidad patrimonial, sujeto siempre al régimen de infracciones y sanciones establecido por la ley. En la

siguiente tabla te presentamos lo anteriormente expuesto con el ánimo de mostrarte de manera esquemática lo que la LIRPF establece en sus Art. 96 al 108.



### Procedimiento de gestión del impuesto.

<b>Declaraciones</b>	Obligación de declarar.
	Auto liquidación.
	Borrador de la declaración.
<b>Pagos a cuenta</b>	Obligación de practicar pagos a cuenta.
	Normas de pagos a cuenta.
	Importe de los pagos a cuenta.
<b>Liquidaciones Provisionales</b>	Liquidación provisional – devolución.
<b>Obligaciones Formales</b>	Obligaciones formales del contribuyente.
	Obligaciones formales del retenedor.
<b>Responsabilidad Patrimonial del contribuyente. Infracciones y sanciones.</b>	
<b>Orden Jurisdiccional</b>	Vía económico –administrativa. Jurisdicción contencioso-administrativa.

El contenido de esta tabla viene ampliado en el siguiente enlace que debes de conocer:

## Debes conocer

En esta presentación te presento un documento en el que se amplía la información sobre cómo realizar la gestión del impuesto.

[Resumen textual alternativo](#)

# Anexo I.- El tipo de gravamen: su evolución y cambios.

---

En el Art. 28 de TRLIS, encontrarás que el tipo de gravamen viene establecido.

## Artículo 28. El tipo de gravamen.

- ✓ **Tipo general: 25%**, vigente desde el 1 de enero de 2016. En 2014 sin embargo el tipo general del impuesto de sociedades ascendía al 30% pero con la entrada en vigor de la reforma fiscal se fue reduciendo en dos tramos, en 2015 hasta el 28% y desde 2016 con carácter general hasta el 25%.
- ✓ **Tipos reducidos del 15% para emprendedores:** desde 2015 el tipo preferente aplicable durante dos años a sociedades constituidas es del 15%. Quedan excluidas las sociedades patrimoniales. Será requisito necesario que se considere que la sociedad supone el inicio de una actividad económica. Se aplicará en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva (y por tanto nos obligue a pagar el impuesto de sociedades) y en el siguiente. En 2014 se aplicaba el tipo del 15% a la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros y el 20% a la restante.
- ✓ **Tipo reducido del 20% para cooperativas:** aplicable de forma genérica en sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, a excepción de los resultados extracooperativos, que tributan al tipo general del 25%.

## Tipos reducidos especiales entre 2014 y 2016:

En estos años estuvieron vigentes unos tipos especiales reducidos para pymes que en la práctica han desaparecido al generalizarse en 2016 el tipo general del 25% para todo tipo de empresas.

- ✓ **Tipo reducido del 25% para pymes** (empresas de reducida dimensión tipo I): aplicable a los primeros 300.000 euros de base imponible en sociedades cuya cifra de negocios en el ejercicio anterior sea menor de 10 millones de euros. En 2015 a partir de 300.000 tributaba al 28% general y en 2016 desapareció este tipo reducido al generalizarse el tipo del 25%.
- ✓ **Tipos reducidos del 20% y 25% para microempresas** (empresas de reducida dimensión tipo II): estos tipos se generalizaron en 2015 y 2016 al 25% para todo tipo de microempresas y tramos de beneficio. En 2014 existía un tipo del 20% aplicable a los primeros 300.000 euros de base imponible y del 25% a la base imponible que excediera de 300.000 euros, siempre que se cumplieran los siguientes tres requisitos: plantilla media anual inferior a 25 empleados, facturación anual inferior a 5 millones de euros y que la plantilla de trabajadores se haya mantenido o incrementado desde que se empieza a aplicar este tipo reducido. Si la empresa no tenía trabajadores contratados en plantilla no era aplicable este tipo (ejemplo: sociedades dónde sólo trabajan los socios o administradores).

## Tipos aplicables en sociedades y entidades especiales:

La normativa del impuesto de sociedades contempla una serie de tipos impositivos reducidos para entidades especiales. Es necesario en cada caso mirar los requisitos a cumplir para beneficiarse de estos tipos reducidos.

- ✓ **Tipo reducido del 10% para asociaciones y fundaciones:** aplicable a aquellas asociaciones declaradas de utilidad pública y a las fundaciones inscritas en el registro correspondiente, a las que sea susceptible el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.
- ✓ **Tipo reducido del 25% para otras entidades:** mutuas de seguros generales, mutuas de previsión social y accidentes de trabajo, sociedades de garantía recíproca, cooperativas de crédito y cajas rurales, colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos de trabajadores, uniones y federaciones de cooperativas, puertos del Estado y partidos políticos entre otras.
- ✓ **Tipo reducido del 1% para sociedades de inversión:** sociedades de inversión de capital variable, fondos de inversión de carácter financiero y sociedades de inversión inmobiliaria / fondos de inversión inmobiliaria, en todos los casos con el requisito de contar con un mínimo de 100 accionistas.

### **Declaraciones a presentar en el impuesto de sociedades**

Si estás obligado a tributar por el impuesto de sociedades, las declaraciones que deberás presentar son:

- ✓ **Modelo 200: declaración anual del impuesto de sociedades** a presentar cada mes de julio, hasta el día 25 de julio de cada año, en el caso de empresas cuyo ejercicio económico coincida con el año natural. Es obligatorio presentarlo incluso cuando no se haya desarrollado actividad durante el ejercicio o no se hayan obtenido rentas sujetas al impuesto.
- ✓ **Modelo 202: pagos fraccionados del impuesto de sociedades.** Deberás presentar este modelo si tuviste un resultado positivo en tu última declaración del modelo 200. Se presenta en los meses de octubre, diciembre y abril. Estos pagos suponen un anticipo o pago a cuenta del importe a pagar en la próxima declaración del modelo 200. El tipo a aplicar en los pagos fraccionados es el 18% de la cantidad a pagar en el modelo 200. Desde el 30 de septiembre de 2016, como medida extraordinaria para reducir el déficit fiscal, las empresas que facturen más de 10 millones de euros deberán pagar el 23% y los bancos el 25%. Esta medida está en principio prevista hasta 2018.
- ✓ **Modelo 220:** formulario del impuesto aplicable a los grupos de sociedades.

La presentación de todos estos modelos debe realizarse obligatoriamente **por internet** en el caso de sociedades limitadas, sociedades anónimas, sujetos pasivos que se califiquen como grandes empresas y todas aquellas entidades que deban cumplimentar el formulario de datos adicionales a la declaración referente a las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias o a determinadas deducciones.

**En el siguiente esquema puedes ver el tipo de gravamen del IS:**

SUJETOS PASIVOS	TIPOS	2015	2016
Tipo general		28%	25%
Entidades de nueva creación excepto que tributen a un tipo inferior, aplicarán esta escala el primer período con BI positiva y el siguiente		15%	15%
Entidades con cifra negocio < 5 M€ y plantilla < 25 empleados		25%	25%
Empresas Reducida Dimensión (cifra negocio < 10M€), excepto que tributen a tipo diferente del general	Parte de BI hasta 300.000 €	25%	25%
	Resto	28%	25%
Mutuas de seguros generales y mutualidades de previsión social		25%	25%
Sociedades garantía recíproca			
Colegios profesionales, cámaras oficiales y sindicatos de trabajadores			
Entidades sin fines lucrativos que no reúnen requisitos Ley 49/2002			
Fondos de promoción de empleo			
Uniones y confederaciones de cooperativas			
Entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.			
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común			
Partidos políticos (Art. 11 LO 8/2007)			
Sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales	Resultado cooperativo	28%	25%
	Resultado extracoop.	30%	30%
Cooperativas fiscalmente protegidas	Resultado cooperativo	20%	20%
	Resultado extracoop.	28%	25%
Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario. (SOCIMI) (Art. 9 Ley 11/2009)	En general	0%	0%
		19% (1)	19% (1)
Entidades sin fines lucrativos que sí cumplen Ley 49/2002		10%	10%
Entidades de la Zona Especial Canaria (Art. 43 Ley 19/1994)		4%	4%
SICAV con determinadas condiciones indicadas en art. 29.4 LIS que remite a la Ley 35/2003 de Instituciones de Inversión Colectiva		1%	1%
Fondos de inversión de carácter financiero con determinadas condiciones indicadas en art. 28.5.b) TRLIS			
Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria con determinadas condiciones indicadas en art. 29.4 LIS			
Fondo de regulación del mercado hipotecario			
Fondos de pensiones		0%	0%
Entidades dedicadas a exploración, investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos y otras actividades reguladas en Ley 34 /1998		33%	30%
Entidades de crédito		30%	30%

## Anexo.- Licencias de recursos.

### Licencias de recursos utilizados en la Unidad de Trabajo.

Recurso (1)	Datos del recurso (1)	Recurso (2)	Datos del recurso (2)
	<p>Autoría: Ministerio de Educación.</p> <p>Licencia: Uso Educativo no comercial.</p> <p>Procedencia: Fotograma extraído del vídeo disponible en la dirección <a href="http://www.youtube.com/watch?v=bJqbgblKG9k">http://www.youtube.com/watch?v=bJqbgblKG9k</a></p>		<p>Autoría: Stocklib.</p> <p>Licencia: Uso educativo no comercial para plataformas públicas de Formación Profesional a distancia.</p> <p>Procedencia: CD-DVD Num. ECD001 019.png</p>
	<p>Autoría: Stockbyte.</p> <p>Licencia: Uso educativo no comercial para plataformas públicas de Formación Profesional a distancia.</p> <p>Procedencia: CD-DVD_Num._EP006 BSY_025.png</p>		<p>Autoría: Stockbyte.</p> <p>Licencia: Uso educativo no comercial para plataformas públicas de Formación Profesional a distancia.</p> <p>Procedencia: CD-DVD_Num._EP006 BSY_018.png</p>
	<p>Autoría: Stockbyte.</p> <p>Licencia: Uso educativo no comercial para plataformas públicas de Formación Profesional a distancia.</p> <p>Procedencia: CD-DVD_Num._EP006 BSY_019.png</p>		<p>Autoría: Stockbyte.</p> <p>Licencia: Uso educativo no comercial para plataformas públicas de Formación Profesional a distancia.</p> <p>Procedencia: CD-DVD_Num._EP006 BSY_074.png</p>
	<p>Autoría: Stockbyte.</p> <p>Licencia: Uso educativo no comercial para plataformas públicas de Formación Profesional a distancia.</p> <p>Procedencia: CD-DVD_Num._EP006 BSY_022.png</p>		<p>Autoría: Stockbyte.</p> <p>Licencia: Uso educativo no comercial para plataformas públicas de Formación Profesional a distancia.</p> <p>Procedencia: CD-DVD_Num._EP006</p>

	<p>Autoría: Ministerio de Educación.</p> <p>Licencia: Uso Educativo no comercial.</p> <p>Procedencia: Fotograma extraído del vídeo disponible en la dirección <a href="http://www.youtube.com/watch?v=bJqbgblKG9k">http://www.youtube.com/watch?v=bJqbgblKG9k</a></p>		<p>Autoría: Stockbyte.</p> <p>Licencia: Uso educativo no comercial para plataformas públicas de Formación Profesional a distancia.</p> <p>Procedencia: CD-DVD_Num. V43 BU004849.png</p>
	<p>Autoría: Stocklib.</p> <p>Licencia: Uso educativo no comercial para plataformas públicas de Formación Profesional a distancia.</p> <p>Procedencia: CD-DVD_Num. ECD001 008.png</p>		<p>Autoría: Stockbyte.</p> <p>Licencia: Uso educativo no comercial para plataformas públicas de Formación Profesional a distancia.</p> <p>Procedencia: CD-DVD_Num._EP006 BSY_100.png</p>
	<p>Autoría: Stocklib.</p> <p>Licencia: Uso educativo no comercial para plataformas públicas de Formación Profesional a distancia.</p> <p>Procedencia: CD-DVD_Num. ECD001 058.png</p>		

